

KONAN UNIVERSITY

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についてのヨーロッパ会計士連盟のディスカッション・ペーパー

著者	伊豫田 隆俊
雑誌名	甲南経営研究
巻	45
号	3
ページ	95-148
発行年	2004-12-10
URL	http://doi.org/10.14990/00001871

[資 料]

「持続可能性報告書に対する保証の付与」に
ついてのヨーロッパ会計士連盟の
ディスカッション・ペーパー

伊 豫 田 隆 俊

甲南経営研究 第45巻 第3号 抜刷

平成 16 年 12 月

〔資 料〕

「持続可能性報告書に対する保証の付与」に ついてのヨーロッパ会計士連盟の ディスカッション・ペーパー

伊 豫 田 隆 俊

1 序

1 ヨーロッパ会計士連盟 (FEE) は、ヨーロッパにおいて会計職業を代表する組織であって、このディスカッション・ペーパーは、持続可能性報告書に関心を有するすべての人々に送付されている。FEE は、会計士以外の個人や組織が持続可能性報告書に対して保証を付与していることを認識している。さらに、そのような保証を付与している会計士事務所は、隣接領域の人々から成るチームの中に環境専門家あるいはその他これに類する専門家を必ず含めている。

2 FEE は、保証を付与する人々だけでなく、持続可能性報告書の作成者および利用者を含めて、保証に関心をもつすべての集団からの反応を評価している。以下の章で示している質問は、フィードバックが予期される主要な論点について設けられているが、FEE は、このディスカッション・ペーパーのどの局面についてのコメントも歓迎している。

3 FEE は、新しい形態の報告書の質と信頼性を改善するために、ヨーロッパの会計職業の専門的知識について記述することに積極的であった。とりわけ、FEE は環境報告書概念フレームワークのための提言を公表することによって、環境報告書の目的適合性と信頼性を改善することに狙いを絞ってきている。こうした文書は、GRI による持続可能性報告書に関する重要なイニシアティブの発揮に役立ってきた。

4 1999年に、FEE は、環境報告書に対する保証の付与に関するディスカッション・ペーパーを公表し、2000年には、それに対する反応を分析した。この文書は以前の報告書に続くものであって、持続可能性報告書に関する近年の動向をも含めるべく、環境パフォーマンスだけでなく、経営が社会および（財務以外の）経済に及

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

ばす影響をも取り扱っている会社報告書にも議論を拡張している。この報告書に対する反応は、FEE が、この分野における活動主体の作業に貢献するであろう持続可能性報告書に対する保証の付与にあたって一定の地位を占めるのを可能にするものと期待される。

5 以前の文書は、別個の環境報告書を作成するか、それとも（年次報告書や財務諸表の一部として）公表するかどうかといったことを含めて、あらゆる環境上の開示について取り扱っていた。それに対して、この文書は、別個に独立した持続可能性報告書に対する保証についてのみ検討している。

6 近年、異なった形式の、かつ内容的に広範に異なる持続可能性報告書がみられる。しかし、持続可能性報告書の調和化に向けた動向がみられるようになり、そうしたものとして、例えば、2000年6月に公表されたGRIの「経済、環境および社会的パフォーマンスに対する持続可能性報告についてのガイドライン」（GRIガイドライン）があげられる。この文書は、持続可能性報告書の様式および内容、それに近年の実務についての詳細な議論を含むものではない。しかしながら、附録2—文献は、この文書が依拠した文献および資料についてのリストを掲載しており、それは持続可能性およびその報告についてのヨリよい理解を得るために用いられるであろう。

7 この文書での議論に影響を及ぼす主要な要因は次のように要約される。すなわち、

- ・ 持続可能性報告書に対するいかなる法的要請も存在しないので、保証に関する事例ごとに分析がなされる。
- ・ 持続可能性についての報告は今なお進展中であり、それらの報告書に関する一般に承認された様式や内容は存在しない。
- ・ 持続可能性報告書に対する保証の付与のための確立された倫理・手続・報告基準は何ら存在しない。
- ・ 持続可能性報告書に対する保証の歴史的展開には、社会報告型アプローチ・助言勧告型アプローチおよび会計報告型アプローチの3つが存在する。
- ・ 持続可能性報告書上の情報は、（不十分な会社情報システム、定性的および主観的情報開示の故に）有意味な保証の付与を可能ならしめるような品質をもたないかも知れない。

8 この序節の以下の部分は、環境報告書に関するすでに公表済みのFEEのディスカッション・ペーパーで明らかにされた関連事項（第2章）および持続可能性の

性質および一般的な持続可能性報告書についての論議（第3章）を要約している2つの背景説明に関する章である。

9 第4章は保証に関する企業の実例とその制約について概説している。第5章は保証プロセスについての全般的な概説を行っており、それはいくつかの重要な事例についての詳細な論議を導いている（第6章から第9章）。

10 第10章は持続可能性に対するパフォーマンスの測定との関連で生じる主要テーマについて検討する。それ以後の章では、持続可能性、環境、社会および経済といった3つの次元のそれぞれに関わる問題についてさらなる検討が行われる（第11章から第13章）。

11 第14章—保証報告書は持続可能性報告書の利用者に保証が伝達される方法を検討することによって結論が提示される。

12 FEE は、このディスカッション・ペーパーのどの側面に関するコメントも歓迎する。各章の終わりに設けられた質問に対する回答者の回答はとりわけ役立つかであろうが、回答者はすべての質問に答えるものとは考えられていない。また、可能な場合には、このディスカッション・ペーパーに示された特定の質問および関連するパラグラフに対する理由付けや前後参照によって見解が支持されるべきである。加うるに、回答者の身分が明らかでない場合には、コメントからの見解の記述が与えられるべきである。

13 回答者は、持続可能性報告書の作成者、またはそれらの報告書の作成を考えている者、保証の付与者または NGO や従業員それに金融機関といったステークホルダーであろう。回答者の見解は様々に異なるであろうが、彼らの組織に関する簡単な記述と同様に、回答者が彼らのコメントの基礎にある主要なテーマを示すことができれば、それはきわめて有用となろう。これらはコメントが求めている成果を参照することによってもっとも簡単に述べられるであろう。このディスカッション・ペーパーの目的は対象項目についての考えを展開し、その見解を共有することを容易ならしめることにある。その成果は、持続可能性の報告および社会監査、監査、財務報告等々といった類似の報告分野に影響を与えるかも知れない。コメントは建設的であって、保証およびこれに類似する領域の有効性と効率性を改善するものと期待される。時間的な尺度は非常に異なっている。つまり、早急な解決が望まれるものもあれば、中期的に適切な改善を望まれるものもあるし、あるいはまた将来に実現されるべきビジョンの設定にかかわるものもあろう。

14 このディスカッション・ペーパーに含まれるべき質問は数多く存在するが、紙

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

幅の関係で、すべてが含まれているわけではない。回答者は、自分がこの文書に対するコメントを欲するような他の論点に焦点を当てることについて自由であるべきである。これらは、この文書がおそらく仮定として取り扱っている事項（保証は便益を有するものである）を凌駕するであろうし、第2章「環境報告書から持続可能性報告書へ」において、この論点についてのさらなる考察が行われる。

2 環境報告書から持続可能性報告書へ

15 1999年10月に、FEEは、環境報告書に対する保証の付与に関するディスカッション・ペーパーを公表した。この文書は環境報告書に対して保証を付与する業務の遂行から生じる重要な論点を明らかにしている。特定の質問に対する一般的な反応と回答が期待された。この文書に対するコメントは主に職業会計人団体から寄せられた。2000年10月に、寄せられた反応についての要約が公表された。FEEのディスカッション・ペーパー「1999年10月に公表された環境報告書に対する保証の付与」という文書がFEEの結論を示している。これらの結論の選択が以下において与えられている。何故なら、それらは持続可能性報告書に対する保証の付与とも関連するからである。

16 1999年の文書は、環境報告書が以下のように多様な方法で公表されているという事実に関心を向けている。すなわち、

- ・セグメント・レベルもしくは会社レベルでの活動を取り扱う単体の環境報告書
- ・健康および安全に関する報告書との統合形態
- ・持続可能性報告書の一部として公表
- ・財務諸表に含まれる年次財務諸表の一部として公表

17 反対に、この文書では、別個に作成された単体の持続可能性報告書に対する保証について検討している。

2.1 先に公表されたディスカッション・ペーパーによって強調された論点

18 1999年の文書において取り上げられたいくつかの論点に関して得られたコンセンサスおよび結論は、持続可能性報告書に対しても拡張できよう。これらの知見は以下に示されるが、いくつかの事例については、この文書でさらに展開されることになる。

「保証業務」という用語の利用

19 「保証」という用語は「検証」や「レビュー」といった用語よりも望ましい用

語であり、実際にも使用されている。これは、より特定化された意味をもつ「監査」や「検証」といった言葉の有する混乱を避けるためである。

高位の保証水準

20 クライアントと保証の付与者は、どの程度の水準の保証が付与されるか、とくにこれが高いレベルの保証なのか低いレベルのそれなのかを考察しなければならない。保証の付与者は、報告書の対象事項、合理的に利用可能と考えられる規準および証拠に照らして、最大限どの程度の保証が可能か、評価しなければならない。解決すべき以下のような課題が残されている。すなわち、

- ・環境報告に関する一般に承認された規準
- ・報告された、いくつかの事項についての主観的および質的側面
- ・数量的環境データについての信頼性の欠如

適格性

21 保証の付与者は、適切な経験と専門知識を有する第三者を利用して適格性を確保するであろう。保証業務における他の専門家との協働は、様々に異なった方法で組織化されるであろう。例えば、専門家は、

- ・保証の付与者によって雇用される
- ・独立の個人（または企業）
- ・会社による雇用。この場合には、保証の付与者は、それらの個人が会社から独立ではない、したがって適切な防護策が必要であるということを認識する。

保証業務に対する責任

22 例えば、会計士の法人とか環境コンサルタントといった、2人もしくはそれ以上の保証の付与者がいる場合には、別々に報告書が公表されるべきではないと考えられる。どの集団が最終的に責任を有するべきであるかについての共通の見解は存在しないけれども、いずれか、もしくは両方の集団によって署名されるべきであろう。報告書はすべての集団の責任を明確にすべきである。

業務範囲の限定

23 保証の付与者が、開示の適否を支持するにあたって合理的に利用可能と考えられる証拠を入手できない場合には、この事実は保証報告書において明らかにされるべきである。経営者は選別的に情報を開示しようとするかも知れないし、保証を得ることなく何らかの情報を開示しようとするかも知れない。保証を付与するにあたって、職業会計人は、意見を支持するための適切な証拠が存在するか否か、環境報告書の開示全般が誤解を招くようなものでないかどうか、および肯定的な側面と否

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

定的な側面の両方が適切に報告書に開示されているか否か考察するであろう。

「適切な規準」への言及

24 一般に承認された環境報告のためのフレームワークが欠如している中で、経営者によって用いられた基準が開示されるべきであるし、保証の付与者はこれについて言及するであろう。GRI によって提案された規準や UNEP によって公表された規準、それに FEE のディスカッション・ペーパー「環境報告のための一般に承認されたフレームワークに向けて」といったものが基準として用いられる。会社の個別的な状況への適応は、ステークホルダーとの対話によって手助けされる。

リスクの評価と内部統制

25 保証の付与者は不適切な結論を表明するリスクを許容水準まで引き下げるべく業務を計画化し、遂行する。環境報告書への保証の付与にあたって、業務の目的に関連する環境マネジメントおよび情報システムの範囲内の手続のみを評価する。

法律および規制への準拠

26 法律および規制への準拠は経営者の責任である。保証の付与者は、環境に関する法律や規制への重要な準拠違反が開示されている旨の経営者の陳述をつねに入手すべきである。開示がなされていない場合には、保証の付与者は、

- ・環境報告書の利用者に対する当該情報の重要性を考慮しながら、環境報告に対する影響を評価する。
- ・開示されていない理由を経営者に確認する。
- ・業務を続けるかどうか、当該事項を第三者に開示する必要があるかどうか、および保証報告書の文言への影響について考察する。
- ・必要な場合には、法的な助言を求める。

重要性

27 報告主体は、環境情報の開示に際してどれが重要かを決定すべきである。何が「重要」であるかは、環境報告書で提供される情報の範囲にしたがって様々に異なる。重要性の閾値について報告主体と保証の付与者との間で合意がなされるかもしれない。当該閾値がステークホルダーの利益に反する場合には、保証の付与者は、保証報告書に記載されるべき範囲を限定するものとしてこれが機能しているかどうか考察する。

保証報告書

28 保証のベネフィットと限界についてのヨリよい理解は、構造化されたアプローチの利用によって促進される。報告書は、業務の範囲、関与した集団の責任および

付与される保証の水準について説明すべきである。

3 持続可能性の問題

29 本章では、持続可能性（持続可能な発展）の概念および保証付与者にとって挑戦的な持続可能性報告書に関わる論点のいくつかについて明らかにする。持続可能性なる概念は、近年（おそらくは最近20年内）に現れたものであって、必ずしも厳密には定義されていない。このテーマの不確実さおよび変化しつつある性質は、保証付与者に対して深刻な影響を与えてきている。

3.1 持続可能性

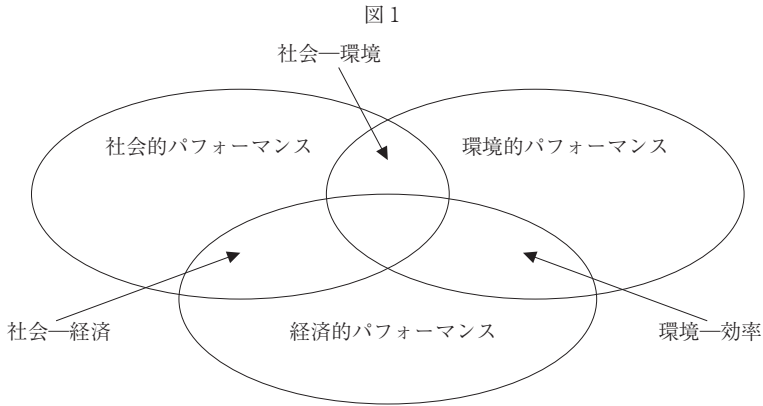
30 社会は経済発展を通じてより高い生活水準を手にしようとしてきた。しかしながら、人口が著しく増加し、天然資源に及ぼす農業上および工業上の影響も看過できないレベルに達してきている。これらの圧力に対応して、現代の人々は、将来世代の利益のためにこれらの資源を保護し、発展を持続可能なものにしようとし始めたのである。

31 1987年に、環境および発展に関する国連の世界委員会は、Gro Harlem Brundtland 婦人議長のもとで、「われわれの将来」と題された報告書（しばしばそれは Brundtland 報告書と呼ばれている）を公表した。この報告書は、持続可能性の定義として、「将来世代の需要を満たすための能力を損ねることなく現世代の需要を満たすこと」という考え方が、将来一般に認められることになるであろうとの文言を含んでいる。

32 この委員会の仕事は、長期的な環境戦略および発展と天然資源の保護という目的を達成するための新たな方法を提示する国際的な実行計画の策定に向けて活動することである。しかしながら、持続可能な発展には、単なる経済発展と環境保全との調和を図るということ以上のものが含まれている。両方の要素とも生活の質に著しい影響を及ぼすし、それは持続的發展を記述するために近年広く用いられているモデルを完結する3番目の要素である。

33 いかなる個人も会社も、単独では持続可能な発展を果たすことができないこと、および（持続可能な発展を達成しようとするならば）社会全体のすべての部門がともに連携して取り組むことが必要なことは明らかである。Brundtland の定義は、マクロ・レベルでの関与を明らかにするものであって、個別的な主体に関わるものではない。しかしながら、個人レベルあるいは組織レベルでの持続可能性に向けての

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）



進歩は、持続可能な発展を図る上での必要な一部である。会社は、例えば、新たな価値を生み出し、排出や希少資源の利用を削減し、かつ社会的公正を尊重することによって貢献することができよう。

3.2 報告を行う企業にとっての持続可能性

34 会社が持続可能性に傾倒する場合には、その意思決定は、これに関わる情報によって影響を受けるであろう。（鉱業のように）いくつかの事業は、本質的に、長期的には持続可能ではないが、それにも関わらず、世界レベルでの持続可能性へのマイナス効果を小さくしようとするであろう。経営者は、環境、および会社の事業遂行ならびに生産物やサービスに起因して生じるその他これに関わる影響を報告し、これをコントロールするためのシステムを備えようとするであろう。これらは会社に関わるものではあるが、その取引先や第三者グループに対しても拡張されるであろう。会社は、意思決定にあたって持続可能性に関わるすべての要因が適切な比重で考察されていることを確認する全体論的なアプローチをとるであろう。また、会社は、そうした活動から得られた利益を外部に報告するであろうし、その結果として、会社の利害関係者を満足させることができよう（この点の詳細については、第4章―「保証のベネフィットと限界」を参照されたい）。

35 近年、持続可能性報告は、資本市場において会社を差別化するための要因としても注目されている。ダウ・ジョーンズの持続可能性に関する指標は、会社の持続

可能性について以下のような定義を付している。すなわち、

会社の持続可能性は、経済的・環境的および社会的発展を引き出す機会およびリスクの管理を取り込むことによって長期保有の株主を生み出すビジネス・アプローチである。会社の持続的發展に関わるリーダーは、その戦略および経営について、これを持続可能性を達成するためのコストやリスクを継続的に削減および回避すると同時に、持続可能な生産物やサービスに対する市場の潜在能力を利用する方向へとシフトすることによって、長期的な株主の価値を高めることができる。

3.3 持続可能性報告書

36 持続可能性報告書の基本的な構成要素、すなわち持続可能性報告書で明らかにされるべき主要な論点については広範な同意が存在している。しかしながら、GRIのガイドラインが一定の認知を得ているにも関わらず、持続可能性報告書に関する明確なフレームワークは明らかになっていない。GRIのガイドラインは、以下の情報を掲記する持続可能性報告書を別個独立した形で作成することを推奨している。すなわち、

- ・ 最高経営責任者のステートメント
- ・ 報告組織のプロフィール
- ・ 実施結果の要約と主要な指標
- ・ ビジョンと戦略
- ・ 方針・組織およびマネージメント・システム
- ・ 業績

37 GRIのガイドラインのもとでは、業績は、一組の業績指標を明らかにすることによって報告される。これらは、環境上、経済上、社会上および統合化された指標に分類される。それぞれのカテゴリーの中で、指標はさらに様々な領域ごとに分類される。指標は、通常は（生産物1単位当たりの水の消費量といったように）数量的なものであるが、補足的な情報も与えられる。いくつかの指標は多くの企業にとって適用可能であるが、それ以外のものについては、産業あるいは企業に対する適用を図るべく開発中であるかも知れない。指標の開発の程度はカテゴリーごとに異なっており、環境に関する指標がもっとも発展している。統合された指標は、現段階では、開発のさわめて初期の段階にある（ほとんど実験的なものにすぎない）が、より統合された尺度を利用した報告のなされることが期待されている。なお、業績指標については、この報告書の第10章—持続可能性に関する指標において取り扱わ

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

れる。

38 （所属会員に対して）報告ガイドラインや報告要請を公表している組織も存在するが、これらは、通常、持続可能性の一側面についてのみ明確化し、関連づけられているにすぎない。例えば、Fair Labor Association の行為規則を支持している企業は、（製品のラベルや広告宣伝を通じて）同組織の規則にしたがって生産が行われていることを一般大衆に伝達することを許される。準拠性のいかに評価する標準化された報告書の詳細は、同組織自体の手によって公表される。この業務に携わる外部のモニターは、関連する作業基準への準拠を評価し、準拠していない場合には、これを是正するために工場、契約者および仕入先等と協力することが期待されているのである。

39 一般に認められたフレームワークの欠如は、報告書の比較可能性を阻害し、その結果、とくに提供された情報の完全性や、衡平性すなわち不偏性の評価を困難ならしめている。内容に関する同意が存在していないだけでなく、業績指標の定義および測定に関する国際的な承認を得るまでに長い時間が必要とされよう。

40 持続可能性報告書に関する論点は、財務報告について考察することによって解明されるかも知れない。一般目的財務報告が目標とするところは、その利用者に対して経済的意思決定についての情報を与えることである。会計の文献は、財務諸表と会社により作成されたその他の形態の一般目的財務報告（例えば、事業に関する記述的情報）とを区別している。（主に過去の事象を取り扱っている）財務諸表に関しては、投資家がその利用者として措定されている。したがって、作成者は、この観点に基づいて、何が報告され、どのように開示されるべきかについて判断を行うことになる。彼らの投資意思決定は、会社の管理下にある資源、これらの資源についての受託責任の質および変化に対する会社の適応性によって影響される。

41 財務報告には、持続可能性についての情報とくに環境的側面が含まれる。持続可能性報告書は、投資家がその内容に基づいて経済的意思決定を行う、財務報告の一形態として利用されうであろう。実際、報告書が財務諸表とともに公表される場合には、それが指向される。これとは逆に、持続可能性報告書が単独で公表される場合には、通常、その経済的業績指標に関する、何らかの財務情報の開示が含まれることになろう。しかしながら、そのような相互関連性は、潜在的に混乱を引き起こしかねないものであるから、通常は共通の利用者を有するにもかかわらず、財務諸表利用者グループと持続可能性報告書のそれとを区別して考えるのがより簡単であろう。

42 持続可能性報告の一般的目的は、利用者に対して意思決定に有用な情報を提供することである。近年、持続可能性報告書の利用者グループについては何ら明らかにされていない。異なった利害を有する別のステークホルダーが存在すると考えるのが一般的であろう。持続可能性に関する他の会社の情報と集計してそれを利用しようとするステークホルダーもいれば、1つの会社に関わる情報だけを利用しようとするステークホルダーもいるであろう。多様な利用者が業績指標の目的適合性や重要性に関して異なる見解を有するに伴い、こうした様々な思惑の存在は、持続可能性報告書の作成を複雑なものにしてしまうのである。

43 財務報告に関して、会計基準もしくは法律は、いかなる法的主体が会社の連結財務諸表に含まれるか、いかなる状況のもとで事象は認識されるかといった、境界を明らかにするような条件を定めている。しかしながら、近年の財務報告モデルは、事象が信頼しうる形で測定されない限りそれらを認識するのをためらうといったことを克服する必要がある。例えば、財務諸表は、地域社会に対する汚染の影響とか、過剰労働力の社会的影響については開示しないであろう。持続可能性報告書は、財務報告においては受容できないような、厳密性に欠ける質的情報や量的情報も記載しており、その結果、投資家以外のステークホルダーの需要をヨリよく満たすことができるのである。

4 保証のベネフィットと限界

44 持続可能性報告書に対する保証に関しては、いかなる法的要請も存在しないので、保証のためのビジネス・ケースが作られるべきである。これには個々の会社のそれぞれの状況でもたらされる環境、社会および経済上のベネフィットについての考察が必然的に含まれる。この章では、保証の直接的ベネフィットとその限界について簡単に考察するにすぎず、ビジネス・ケースについての十分な議論は、この文書の対象外である。

4.1 保証の潜在的ベネフィット

45 会社が説明責任を負っており、その業務を責任をもって遂行し、かつ報告するものと期待されるような多くの社会では、保証は次第にその重要性を増しつつある。会社は自発的にそれらの報告書に対する保証を受けている。というのも、会社は、外部的にも内部的にも、それから生じるベネフィットを認識するからである。持続可能性報告書の利用者は、明らかに企業外部における保証の受益者であるが、会社

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

自身もその活動についての一般大衆の認識を改善することから受益を受けることになる。保証のプロセスが、コントロール・システムや報告システムといったものを改善する場合には、内部的な便益が生じることになる。

46 保証の付与者は、利用者をして会社により報告された情報に対してより大きな信頼を置くことを可能ならしめるような報告書を公表する。持続可能性報告書の個々の利用者は、不確実性の少ない持続可能性報告書上の情報にもとづいて意思決定を行うことが可能となることにより、便益を得ることができる。ステークホルダーとの対話によって、会社は、彼らが報告および保証に対して認めている価値を確立することができるのである。

47 外部の保証付与者が関与することによって、会社は、公式の助言や共同作業を通じて彼らの専門知識や経験を用いることができ、そのことから便益を得ることができる。保証の付与者は、システム・プロセス・内部統制等のレビュー、会社への弱点の報告あるいは長期的な視点から経営についての発見事項の提供を行う。

48 データの測定、記録および内部報告システム、学習成果や知識の会社内での移転は、すべて会社の内部意思決定を高め、その経営目的を達成するための能力を高めることになろう。改善は、プロセスを高めるための新たな展開を利用せしめるといった特殊なものであるか、あるいは従業員、経営者または会社の持続可能性報告書作成の任にあたる者の信頼性を高めることから生じる一般的なものであるかのいずれかであろう。定期的かつ信頼しうる情報は、定期的な調査を受けるリスクや環境事項に関する罰則を受けるリスクを削減するために、とりわけ重要であろう。

49 財務情報に対しては高いレベルの保証を付与することができる。多くの場合、持続可能性報告書に対して、このような高いレベルの保証を付与することは、以下の理由により、可能ではないであろう。すなわち、

- ・ 持続可能性報告のための明確な基準が存在しない（これはバランスおよび完全性に関してとりわけ重要である）。
- ・ （環境方針や社会的パフォーマンスといった）いくつかの対象事項については十分に厳格な測定は不可能である。
- ・ 利用可能な手続は十分な証拠をもたらさない。

4.2 保証の限定

50 たとえ何らの外部保証報告書が公表されなくても、保証プロセスからの直接的内部便益が生じるであろう。しかしながら、外部的な便益は、提供される保証の性

質および水準に依存して様々に異なる。それは、この文書の他の箇所でも論じられる論点によって著しく影響される。

51 利用者は付与された保証の性質および水準を適切に評価できないかも知れない。利用者が、実際に表示されているよりも高い保証が存するものと誤って解釈してしまう「期待ギャップ」が存在するかもしれない。反対に、例えば、保証の付与者が適切な専門的能力や身分を有しないと認識してしまうことによって、利用者が保証についてこれを過小評価してしまうこともありえよう。

52 保証に関する論点を説明し、保証報告書の誤った解釈のリスクを削減するために、ステークホルダーとの対話（それはまた保証の付与者にも関わるものであろう）が利用される。持続可能性報告書自体はそれを利用するすべての人々によって簡単に理解できるように記載されるべきであろう。

5 一般的保証アプローチ

53 この章では、保証の付与にあたっての保証を付与する側のアプローチについて記述し、一般的な論点を識別するが、そのうちのいくつかについては、さらに後の章でも詳述される。環境、経済もしくはこれらの統合されたパフォーマンスについての特別な局面から生じる論点はここでは取り扱われず、第10章から第13章で考察される。

保証への異なるアプローチ

54 持続可能性報告書に対する保証の付与にあたって、それらの要素のすべては、今や「包括的アプローチ」の中に見いだされるけれども、以下の3つの異なるアプローチが識別される。すなわち、

- ・会計アプローチ
- ・社会監査アプローチ
- ・助言的アプローチ

55 これらのアプローチは、すべて持続可能性報告書にとって重要である。それらは互いに競合するアプローチであるわけではない。それらの相違は歴史的な理由によって生じており、保証付与者の性質および報告書の範囲内に含まれる情報の範疇に関してもっとも明白に現れる。会計アプローチは、本質的に、報告された会社自身の情報についての独立的な評価であって、それは会計事務所によって適用される。社会監査アプローチは、（歴史的に）会社から何ら報告されることのない「社会監査人」による独立した第三者集団の報告である。助言的アプローチは、外部のコン

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

サルタントからの助力を求めている会社から生まれるアプローチであって、彼らの関与を報告にまで拡大したものである。

56 おそらく、（財務諸表の監査人としての）会計士が（コンサルタントおよび社会監査人といった）他の保証付与者と同一視されてしまうことは不幸なことである。ステークホルダーは、この理由の故に、このアプローチの正当性に疑問を呈するかも知れない。会計士は伝統的に会計に関わる事項についての専門家とみなされており、彼らは持続可能性報告書の対象事項に関する専門家とはみられていない。しかしながら、持続可能性報告書への保証を付与する会計事務所は、そうした業務を遂行するために、当該会計事務所が要求される保証を提供するための能力を全体的に有することを確実にしめるべく雇用された環境・社会および経済的事項に関する知識を有する様々な専門家から成るチームを利用する。今日の会計事務所は、経営に関する専門家であり、持続可能性報告書に対する確立された保証手続を適用すべき役割を負っている。おそらく紛らわしいことではあるが、そうした事務所は助言的アプローチを用いて保証業務を行ったり、あるいは社会監査アプローチを実施するであろう。

会計アプローチ

57 会計アプローチは、財務諸表に対して高い水準の保証を付与する報告書を公表する監査人によって発展させられた。経営者が持続可能性報告書を作成し、しかる後、それは保証プロセスに付される。保証の付与者は、リスクの分析および付与される保証を表明する報告書の公表に先立ち証拠を収集するための適切な手続の利用にかかる統合化されたアプローチを用いる。会計アプローチについては、5.2節の「保証プロセス」で与えられる。

58 会計アプローチは、基準設定主体によって公表される基準および指針や数多くのテキスト、企業のマニュアルや研究成果を参照できる監査人によってよりよく発展させられ、理解されている。財務諸表の作成は、しばしば法的コントロールのもとに置かれているし、通常、財務諸表の様式および内容を明らかにする包括的な職業基準が存在している。したがって、通常、その対象項目を明らかにする規則が存在する場合に、会計アプローチが機能することになる。

59 多くの法律規定のもとで、法定監査人は、監査報告書の公表を可能ならしめる前提として、監査上の適格性を示すことを要請される。職業会計士団体は訓練を提供するとともに、メンバーによる監査関連の要請への遵守をモニターする。いくつかの法律規定のもとで、「ピア・レビュー」のシステムが機能し、それによって

会計事務所が別の事務所の業務の質をレビューすることになる。

社会監査アプローチ

60 「社会」という用語は、会社報告の多くの側面をカバーするために用いられ、そのもっとも広い意味では、環境および経済的側面も含んでいる。「社会監査」という用語は、また様々な意味で用いられる。その用語は、外部の「社会監査人」による会社の業績に関する報告の記述として用いられはじめた。社会監査人は特定の関心領域のもとで多くの会社について調査を実施する組織であり、その用語は、ある会社を調査するジャーナリストに対して適用される。監査は会社の協力の下に行われるか、あるいは協力なしに行われる。会社による報告がない場合には、社会監査人からパブリック・レポートのみが報告される。

61 この社会監査の形態は、企業外部の源泉—典型的にはステークホルダーおよび第三者集団—からの証拠の入手に依存している。監査人は会社から何らの支払も受けていない。実際、社会監査は、運動に関わっている組織が関与している場合には、まったく相容れないものとなろう。何故なら、通常、社会監査人は報告書に対して信頼性を付与するために監査の対象となる事項に関する専門知識の保持を証明しなければならないので、特定の論点へと焦点を絞るであろう。この形態の社会監査については、その焦点が会社によって作成される持続可能性報告書に対して付与される保証に当てられているので、ここでは、これ以上の考察は行わない。

62 しかしながら、社会監査を機能させる方法は、保証の付与者によって用いられる方法、とくに持続可能性報告書上の社会業績指標の発展と関連している。特定の地理的な場所における意思決定の際の、その土地に固有の表示といった社会開示に対する保証の付与の必要性は、保証の付与者をステークホルダーとの対話の開始へと導くことになる。

63 会社が社会監査人と協働し、これが共同の報告書を生み出すか、それとも会社が社会監査人のコメントに対する情報を開示する報告書を生み出すような場合に、社会監査の発展がみられることになる。社会監査人は、報告書に対する勧告を提供するだけでなく、公表報告書の範囲内で、かつこれについての報告をも行う。このアプローチは、対話を通じて得たステークホルダーの見解にもとづき、データの正確性よりもむしろ報告プロセスに対して焦点を当てている。報告の範囲は社会監査人の専門領域、すなわち社会的な主題や環境問題に限定されよう。

助言的アプローチ

64 助言的アプローチは、主に、環境および社会的領域における企業のシステムお

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

よび業績を改善するための企業による外部コンサルタントの利用から発達した。勧告もしくはより実務的な手助け—といった助言的サービスは、持続可能性に関する会社の業績の改善を目指すか、あるいは持続可能性に関する情報の信頼性および開示を高めるかのいずれかを目指すものであろう。

65 助言的アプローチは、それがより多くの情報開示および情報へのより大なる信頼性の付与へと導くものであるが故に、会社をして専門家の関与からの受益を可能ならしめる。助言的勧告は、しばしば環境（および社会）マネージメント・システムの質に焦点を当てる。助言を与えるという業務は、一般的には多領域の専門家から成るチームによって実施されるものではなく、ひとつの特定領域の専門家に依存するものである。したがって、助言的アプローチを持続可能性報告書全体へと拡張することは困難である。

66 持続可能性報告書の利用者は、会社の活動ならびに報告に関する外部専門家の関与および公表されたコンサルタントの報告書から保証を引き出す。当該報告書は、コンサルタントの関与および会社に対してどのような勧告がなされたかについて、これに対する会社の反応と併せて説明するであろう。いくつかの事例では、報告書は会社によってなされた主張に対する意見にまで拡張されており、それはこの助言的アプローチのもとで何がなされたかを示している。しかしながら、会社との密接な業務関係は、助言的アプローチからする保証の付与者が独立性について証明しようと試みる際の障害をもたらすであろう。

67 このアプローチのもとで、純然たる保証業務の局面において利用される現実的な方法は、会計アプローチにおいて用いられるそれと類似している。独立性についての詳細な考察は別として、その方法は、助言的なアプローチのもとでなされた業務に対して置かれる信頼性によって影響されよう。例えば、環境マネージメント・システム（EMS）に対するアドバイスがなされ、それに対する信頼性が、特定の開示を具体化するためになされる業務の決定に際して重要となろう。

その他のアプローチ

68 この他にも、特定の領域に焦点をあてながら、個別的に、あるいは上に述べたアプローチとともに用いられる「判定アプローチ」がある。これには次のことが含まれる。すなわち、

- ・「格付け機関」といったタイプの組織による評価
- ・1人もしくは複数の専門家の証言もしくは「高名な人間」による言明

69 さらに、保証の付与者が会社と同意した手続のみを実施し、事実についての発

見事項のみを報告するというタイプの業務が存在する。この形態の報告は、いかなる種類の意見をも表明するものではないので、このディスカッション・ペーパーではこれ以上検討しないけれども、同意された手続の結果として見つかった事実は、持続可能性報告書に関わる局面の信頼性に関する意見を形成する際に、利用者によって考察されることになる。そのような業務は、会社が持続可能性に関して報告しようとする際に、およびその報告の範囲が厳格に制限されるかあるいは報告システムが未整備な状態のもとにおいて、適切なものとなろう。

70 附録2「文献」で言及した参考文献は上述のアプローチについての、さらなる理解を得るために利用されよう。

5.2 保証プロセス

71 このディスカッション・ペーパーは、持続可能性報告書で表示された持続可能性に関する情報に対する保証に焦点を当てている。そのような業務のために、保証の付与者は、個々のアプローチの要素を参考にするであろうが、当該業務は、必然的に会計アプローチの知識を必要としよう。本節では、保証プロセスに対して、会計事務所やその他の者によって利用されているこの「包括的アプローチ」およびその背後にあるいくつかの概念を導入する。こうした用具のうちの多くは、保証の付与者にとってはすでに馴染みのものではあるが、本節は、作成者および利用者がよりよい理解を得るにあたって有用なものとなろう。

72 要するに、包括的アプローチは、社会監査アプローチで用いられるステークホルダーとの対話の側面と助言的アプローチを通じて展開されたマネージメント・システムおよびプロセスについてのさらなる理解との調和を通じて高められた会計アプローチである。

73 保証の付与者は、望ましい保証レベルを達成するために十分に適切な証拠を入手すべく保証業務を計画・遂行し、結論を表明するために判断を適用する。経営者および保証の付与者は、保証を付与するための適切な範囲および付与されるべき保証の水準を確立するためにステークホルダーとの対話に入るであろう。それは直線的なプロセスではないにもかかわらず、保証の付与者の観点からの保証業務の分析として、以下のように単純化された一連のステップが提示される。以下に示したように、これらのステップのうちの3つについては、以下のサブセクションで詳述される。

・業務の受任可能性についての考察（以下の5.2.1を参照）

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

- ・対象となる事項，業務の範囲および用語について会社と公式に同意すること
- ・計画：情報の収集，重要な虚偽表示のリスクの評価，適切な保証手続の設計（以下の5.2.2および第8章「リスクの見積」の8.2「リスク・モデル」を参照されたい）
- ・マネージメント・システムに対して置かれる信頼性および（テストがコスト優位である場合には）システムの運用についてのテストを計画化の際に明らかにする（5.2.3を参照）
- ・実証性テストの実施：分析的手続および詳細テスト
- ・経営者の陳述書の入手
- ・持続可能性報告書の全体的な評価の実施
- ・持続可能性報告書と首尾一貫した，会社によって公表されたその他の情報あるいは持続可能性に関する事項をミスリーディングするような情報についての考察
- ・保証報告書およびこれに関連する報告書を経営者に公表すること
- ・インターネット上で開示される場合には，原本との一致についてチェックし，適切な開示に関してレビューすること
- ・保証報告書が持続可能性報告書についてもはやこれ以上信頼し得ないということを示し，かつインターネット上で開示された情報について，もうこれ以上改善される可能性が無いということを示すような情報に対する警告が残存していること

5.2.1 業務の受任可能性

74 保証業務を引き受けるかどうかを考察する際には，保証の付与者は以下の事項に関心を払う。すなわち，

- ・保証の付与者は職務を引き受けるにあたって，必要とされる広範な領域の知識や能力を保持しているか否か（以下の「保証付与者の特質」を参照）
- ・現実的な時間的制約内に保証業務を達成すべく十分な資源や人員が適切に配置されているか否か
- ・利用可能な防御策を適用した後に，業務の引受を妨げるような独立性に対する著しい脅威が存在するか否か（以下の「独立性」を参照）
- ・対象とされる項目が適切であり，意図された保証水準のために適切な規準が存在するか否か（第6章「持続可能性報告書および保証のための規準」ならびに第10章「持続可能性に関するパフォーマンス」を参照）

- ・保証業務の範囲が容認しがたい制約下にないか否か（第7章「保証業務の範囲」を参照）
- ・保証の付与者が十分な評判と名声を有しているか否か
- ・業務から発生する他のリスクが保証の付与者にとって受け入れることができるものか否か
- ・業務に対する報酬が十分であるか否か

75 これらの目的のために収集された情報の多くは、重要な誤謬のリスクを評価するために、また適切な手続をデザインするために、業務それ自体においても利用される。

保証付与者の特質

76 保証付与者は、個人から国際的な法人に至るまで、実に広範である。保証を付与できるかどうかは、保証の付与者が必要な名声と誠実性ならびに業務遂行のための特定の知識を有しているとの信頼を利用者が有するかどうかにかかっている。多くの個人および集団は、（医療や法律といった）様々な領域においてそうした特質を示す必要があるが、これについての一般的な議論はこの文書では取り扱わない。

77 持続可能性報告書に対する保証の付与にあたっては、専門性と独立性が何よりも重要である。会計事務所は、例えば、環境に関する複雑な事項に関するスペシャリストとしての知識に対する需要に適合するような方法で、利用者との意思疎通をはかる必要があると仮定されなければならない。コンサルタントや社会監査人は、彼らの伝統的な知識の域外にある領域に関わる場合には、同様の必要性に直面するであろう。また、彼らは、利用者に対して彼らが保証それ自体に関して適格性を有していることならびに対象とされる事項についての専門家であることを納得させなければならない。独立性は以下において詳述される。

独立性

78 独立性についての要件を満たしたうえで保証が付与される場合に、保証の付与者は独立であるとみなされる。独立性は保証の付与においてきわめて重要である。独立的な保証は、保証付与者の判断がより公明正大であるが故に、一般により価値のあるものとみなされる。保証の付与者が外見的に独立でない場合には、利用者は当該判断が会社にとって都合のよいものになっているとの疑念を抱くであろう。保証を付与する会計士は、通常、職業専門家としての倫理によって、彼らが独立である場合にのみ、保証を付与するよう求められている。このことは（直接証明できない）精神的独立性、およびそれを保持していることを示すために、外見的にも独立

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

であることを意味している。

79 個人であろうと組織であろうとに関わりなく、すべての保証の付与者は他の者
と関わりをもつが故に、持続可能性が主観的事項であって、報告されたインパクト
によって影響を受けるような場合には、独立性は絶対的なものとはなりえない。こ
れらの利害や関係および他の要因の重要性は、精神的独立性と外見的独立性の両方
が折り合いをつけられているか否かを決定する。

80 持続可能性報告書に対する保証にもっとも関連する独立性についての2つの脅
威は、保証の付与者が会社から（財務諸表の監査といった）他の業務にもとづく多
額の報酬を受けていることや、証拠入手の際に依拠されるべきEMSの設置といっ
たコンサルタント業務のような仕事を行っていることにより生じる。これらの脅威
については（例えば、前者の脅威に対しては保証付与者の特定のクライアントから
の報酬を報酬総額の一定割合以下に抑えるといった）適切な防御策を講じることに
よって回避されうる。しかしながら、場合によっては、保証の付与者は、十分な防
御策が講じられていないことを理由に、業務の引受を受諾しないとの決定を行うこ
とがありえよう。

5.2.2 計量化

81 計量化は、適切な保証手続を立案すべく、情報の収集・重大な誤った意見表明
についてのリスクの評価に関わる。ここでは、リスクおよび重要性の概念が重要で
ある。相対的に重要な事項が重要でないとみなされる場合には、重大な誤謬の生じ
るリスクが高まるが故に、それらは相互に関連している。リスクについては、第8
章「リスクの見積」で詳述する。

重要性

82 持続可能性報告書に関連するであろうすべての情報項目について報告すること
が価値あるというわけではない。持続可能性報告書の作成には多額の費用を要する
し、長い間管理不能とみられてきた。一定の閾値以下の事項については報告する必
要がないという意味において、開示の重要性に関する閾値を設定することが必要で
あろう。

83 開示の正確性の程度についても同様の考察が適用される。開示についての閾値
以下の金額によってのみ開示価値を精錬するような場合には、特定の事項を高度な
正確性をもって測定しようと試みることは合理的ではない。

84 このような閾値は重要性の決定にあたって参照される。それはある項目（ない
し正確性）がステークホルダーの決定にとって重要であるか否かの判断である。異

なったステークホルダーは、同一の持続可能性の開示の重要性に関して異なる見解をもっている。財務報告書の開示においても同じ問題が存在するけれども、投資家がかつとも重要なステークホルダーであって、財務諸表の作成者も監査人も彼らの立場こそが、もっとも主要なものであると認識しているとの原則が確立している。

85 財務諸表に関して、開示の大部分が貨幣に集約されており、しかもひとつの階層のステークホルダーのみが識別されている場合には、どの項目が重要でないかを決定するために、貨幣的な尺度を用いることが可能である。しかしながら、持続可能性報告書には共通の尺度で単純に表現できない内容が含まれるので、個々の項目ごとに、関連するステークホルダーの見解を考慮に入れながら、重要性を判断する必要がある。

86 また中立性は、持続可能性報告書上の全体的な情報開示の可能性を判断する際の全般的な規準ともみなされる。会社が、開示事項についてこれを継続的に偏った方法で開示している場合には、たとえ継続的な開示が個別的には受容可能なものであったとしても（つまり重要な間違いのないものであったとしても）、当該会社の持続可能性報告書に導入されたバイアスは重要なものとされる。

87 上述の議論は数量的な開示の側面を取り扱ったものであるが、記載事項の多くは、質的な側面においてのみ考察できるにすぎない。そのような項目については、重要性の決定は、純粹に判断の問題となる。その判断はきわめて困難であるが、それは（何をなすべきかを明らかにするための）計画化の段階でなされなければならないが故に、保証プロセスの全体にとって重要である。

5.2.3 （会計アプローチのもとにおける）保証業務の戦略

88 保証の付与者に対しては、業務を通じて会社および会社の属する産業に対して適用される法律および規制のフレームワークについての一般的知識および会社がそのフレームワークにどのように準拠しているかについての一般的知識の入手が必要とされる。

89 保証の付与者は、会社および会社の環境についての知識を入手し、これを更新していく。これは持続可能性報告書の記載事項について責任を有する従業員との面談、産業に関して利用可能な技術情報の収集、工場の査察およびステークホルダーとの対話などを通じて行われる。

90 業務の計画化にあたって、保証の付与者は、実施されるべき業務の性質および範囲を決定する基礎として、システムに関わる側面を立案し、それらの存在・適切性および有効性について評価する。これには会社の持続可能性に関するパフォーマンス

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

ンスに対して重要性を有する環境上もしくはその他のインパクトを測定・分析・算定もしくは見積る際に利用される技術が含まれる。保証の付与者は、これらの技術の利用が受容可能なものであるかどうかについて考察し、これらの技術の利用に対する品質管理について評価する。

91 保証の付与者は、意見の基礎となる合理的な結論を引き出しうるに十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。そうした証拠は、システムについての評価を確実にするための統制手続のテストおよび（コントロールの適切性に関する間接的な証拠を与える）実証性テストとの適切な組み合わせから得られる。システムの有効性に関する最初の評価がその後に行われたテストによって確認されないような場合には、保証の付与者は計画の改訂を行う必要がある。以下のパラグラフでは、統制手続のテストと実証性テストの特質について述べる。

マネージメント・システムおよび統制手続のテスト

92 統制手続のテストは、以下の事項の有効性についての証拠を入手するために実施される。すなわち、

- ・コントロール・システムの立案：すなわち、それらが重要な虚偽の表示を防止し、あるいは修正するよう立案されているかどうか（これらのテストは、通常、査察および質問によって確認される）
- ・期間中における当該システムの運用状況

93 いくつかの開示は持続可能性報告書が言及している全期間中に蓄積されたデータにもとづいているので、保証の付与者はコントロールが期間中機能しているか否かを検討する。異なる時点で実質的に異なったコントロールが用いられている場合には、保証の付与者は、個々のコントロールを別々に検討する。当該期間の特定の時点にコントロールを細分化することは、当該期間の事象との関連で実施された保証手続の性質、時期および範囲についての考察を要求する。保証の付与者は、当該期間末に先立って到来する中間期間中に何らかの統制手続の実施を決定するであろう。しかしながら、保証の付与者は、通常、当該期間の残り期間に関わる、さらなる証拠を入手する必要性を考慮することなく、そうしたテストの結果に依存することはできない。

94 保証の付与者が公式のマネージメント・システムあるいはコントロール・システムの立案および運用上の重要な弱点に気づいた場合、通常、これらはできるだけ早く適切な責任レベルにある取締役役へ通知される。コンサルタント業務が提供されている場合には、この機能はきわめて重要である。

実証性テスト

95 実証性テストは、持続可能性報告書における重要な虚偽記載もしくは脱漏を防止するための証拠を入手するために実施される手続から成る。実証性テストの手続の性質および範囲は業務の状況（例えば、企業活動・組織の性質や範囲、持続可能性の開示が会社の経営活動に及ぼすインパクトなど）に依存して決定される。そのようなテストは主に次のものから成る。すなわち、

- ・ 分析の手続
- ・ 詳細テスト

96 分析の手続は、それが「妥当なものである」ことを確認するために、開示およびその他の資料を分析することから成る。保証の付与者は、潜在的な虚偽表示を識別し、これらにさらなる調査を行うために、計画の立案段階で分析の手続を利用するであろう。分析の手続は、これのみでは重要な領域に対する最終的な結論の基礎として十分な証拠を提供することはできない。

97 保証の付与者が分析の手続を適用しようと欲する範囲は、開示された業績の指標と類似するであろう。しかしながら、その手続は、比較や開示された数値と比率との検討から成る。

98 その他の実証性テストは、開示についての直接的証拠を提供するために用いられる。それはしばしば試査にもとづいて実施され、開示された個々の項目について実証し、計算や要約が性格に行われていることを確認することが含まれる。保証の付与者は、そのテストの性質がそれを可能とする場合には、コンピュータ技術を利用するであろう。

6 持続可能性報告書および保証のための規準

99 完全な持続可能性報告は、近年、未だどの国でも強制されていない。個々の報告企業が持続可能性報告の範囲および内容を選択し、どれに対して保証を付与するかを選択している。同様に、保証それ自体の基準も自由に委ねられており、持続可能性報告書に対する保証についての、いかなる確立された倫理的、手続的もしくは報告基準も存在していないのである。

100 しかしながら、特定の報告および報告基準が作成されつつあり、関連する事項に関する、承認をもって適用しうる基準が存在している。この章では、これらの状況について、それらの示す困難を念頭に置きながら検討することにした。

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

6.1 報告のための適切な規準

101 保証に対する会計アプローチは、保証業務の対象となる事項についてのニーズを適切な基準もしくはベンチマークに照らして評価もしくは測定するよう述べている。これらは規準として言及されている。しかしながら、いかなる規準もこの目的にとって適切なものではない。

102 規準が適切なものであるか否かに関する決定は、対象となる事項がそのような規準に照らして合理的に首尾一貫して評価されうるかどうか、あるいは測定されうるかどうかについての考察を含んでいる。規準が適切であるか否かを決定する際の特質として、以下のものがあげられよう。

- ・ 目的適合性—目的適合性という規準は、業務の目的に合致しているとの結論、および意図された利用者による意思決定に役立つかどうかという観点から、対象となる事項もしくはその内容の質を改善するという意味で価値を有しているとの結論に貢献するものである。
- ・ 信頼性—信頼性という規準は、合理的に首尾一貫した評価もしくは測定、および同様の資格を有する保証の付与者によって同様の状況のもとで用いられる際の対象事項および結論の表示を帰結するものである。
- ・ 中立性—中立性の規準は不偏性を意味している。保証付与者の結論が報告書の利用者をミスリードするようなものである場合には、それらは中立的な規準とはいえない。
- ・ 理解可能性—理解可能性に関する規準は、明瞭であり、しかも包括的なものであって、著しく異なった解釈をもたらすものではないということを意味している。結論に影響を及ぼすすべての規準が明確にされるか、あるいは開発され、かつ用いられる場合には、完全性の規準が存在するといえる。

103 規準が適切であるか否かの評価は、個々の特質の相対的重要性を量ることを含んでおり、それは特定の業務の目的に照らしての判断の問題である。適切な規準は状況に依存的である。すなわち、業務の行われる環境と関わりをもっている。もし、ある特定の特質が適切に充足されない場合には、規準は不適切なものとなる。

104 規準は、すでに確立されているか、あるいは明確に開発中であるかのいずれかである。確立された規準とは、すでに法律もしくは規制の中に取り込まれているものであるか、あるいは、例えば草案に対して一般からの意見を求めるといったデュー・プロセスにしたがう職業専門家団体によって公表されたものであるかのいずれかである。GRIのガイドラインは、報告企業の支持を得てきているにもかかわらず、

それらは未だ包括的な持続可能性報告書に対する保証業務のための完全なフレームワークを提供するに十分なものとはなっていない。

105 開発中の規準は、業務の目的のために明らかにされたものであって、それは業務の目的と首尾一貫するものである。持続可能性報告書を評価するための一般に認められた規準が欠如しているので、用いられた規準については、持続可能性報告書の中で経営者が明確にこれを記述すべきである。以下のパラグラフは、3つの困難な領域について考察を加えている。

完全性および衡平性

106 保証の付与者は、持続可能性報告書で開示された情報について、正確性と同様に、完全性と衡平性についても関心を有している。財務諸表の監査人は、会社の財政状態および成果についての完全かつ衡平な外観を与えるべしとの財務諸表に対する要求について熟知している。監査人の報告書は、規準を形成する法律上および会計上の基準に言及し、情報の完全性と衡平性が充足されているとの意見を暗示的に表明する。これとは反対に、確立された適切な規準がなければ、保証の付与者は、そうした事項について積極的な言明を付することはできないのである。

107 利用者が、持続可能性報告書は衡平性を保持し、かつ完全なものであるとするステートメントは何ら存在しないと仮定してしまう危険性がある。しかしながら、保証の付与者は、利用者をミスリードする、あるいは不当に選択的な開示に関わりたくないと願うであろう。

108 したがって、現に開発中の規準は持続可能性報告書にとって重要であり、かつとくにその開発に当たってはステークホルダーの見解が関わりを有することになる。保証付与者がステークホルダーとの対話をはかることは、適切な規準の採択を促進するであろう。規準は、通常の場合、持続可能性報告書において開示されなければならない。

間接的なインパクト

109 持続可能性報告書における記載範囲に関して、持続可能性報告書は会社の直接的インパクトを凌駕して記載しうるものとまでは規定されていない。間接的なインパクトは多様な形で生じている。例えば、それはサプライチェーンにおいて、もしくは生産物の利用者の行動（返還不能な商品のダンピング）として現れるかも知れない。間接的なインパクトを意味のある方法で会社に帰せうるか否かについては議論を要する点である。結果的に、それらを明らかにすることは、適切な規準の有無の観点からも、きわめて困難であるといえよう。それらの事項は外在的なものであ

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

るが故に、それを測定することも困難であるし、またマネージメント・システムは外部的インパクトを直接コントロールすることはできないのである。また、証拠の欠如によって正確性についても問題が生じよう。実務上は、これらの要因の故に、間接的インパクトを開示することは、現段階では、きわめて稀なことである。

比較可能性

110 規準の適切性は、従前の年度に関わる特定の問題であろう。比較可能性は、今期の姿を明らかにするために開示される従前の年度のディスクロージャーである。

例えば、ある会社は、過去5年間のそれぞれの数値を開示することによって、その利用エネルギー総量の減少を示そうとするであろう。持続可能性報告書の利用者は、反証がない限り、保証は比較可能性を凌駕するものと仮定してしまうかも知れない。

111 持続可能性報告書は発展段階にあるので、ある年度と他年度との比較可能な情報を開示しようと経営者が望むことから、新たな開示の問題が生じるかも知れない。比較可能な情報は必ずしも保証手続に従属するものではないし、また会社活動上の変化やデータの収集および分析方法の変化も生じよう。それらの要因は比較可能性を脅かし、保証付与者に対して保証を付与する上での問題を与えることになる。

6.2 保証規準

112 開示を評価するために規準が用いられるのと同じ方法で、規準は保証それ自体を評価するために用いられる。この場合、「評価」は保証報告書の利用者によって実施され、それは彼らが保証に対する理解を得るのに役立つ。例えば、保証付与者が一組の特定の規準に準拠して業務を遂行したことが明らかにされていれば、利用者は、何がなされたかということについて理解を得るために、それらの規準を吟味することができるのである。報告書は、通常、規準からの乖離、例えば業務の範囲に関して不当な制約が存在するといったような事項に言及する。

113 持続可能性報告書に対する保証についての、確立された倫理上、手続上および報告上の基準は何ら存在しない。しかしながら、保証に対する会計アプローチは、監査規準の設定主体によって公表される基準や指針からそれを導き出すとともに、保証付与者の独立性を詳細に取り扱っている倫理上の指針も存在する。

114 財務諸表の作成は、しばしば法的なコントロールのもとに置かれており、通常、財務諸表の様式および内容を明確にする包括的な専門的基準が存在している。したがって、通常、その対象事項を明らかにする包括的な規則が存在する場合に、会計アプローチは機能することになる。持続可能性報告書に対する保証に関して会計ア

ブローチが適合すると認められる範囲を決定するのに適した基準が存在しないということの重要性に関して、基本的な疑問が存在している。

7 保証業務の範囲

115 この章では、保証業務の範囲の限定について述べる。保証業務の範囲は、(持続可能性報告書において) 保証が付与されるべき対象事項および保証業務の対象として記述されよう。

116 重要な論点は、その範囲が(協約もしくは状況によって) 業務の出発点で限定されるかどうか、もしくはそれは(偶発的もしくは経営者の意図的な行為によって) 業務の遂行中に生じるか否かである。

7.1 予想される範囲の制約

117 持続可能性報告書については、保証業務の範囲は、報告書全体よりも狭い範囲に限定されよう。これは、会社が(おそらくはこれに関わるコストの故に) 報告書全体に対する保証を望まないからであり、あるいはそこに含まれるいくつかの事項を取り扱う適切な規準や証拠の欠如に制約が存在するからである。

118 一連の対象事項に関して、保証業務の目的は制約を受ける。例えば、方針の実施に際して正確性が問われるが、その実現は困難である。あるいはシステムの運用についても正確性が問われるが、それから得られるデータに依存する業績指標についてそれを実現することは困難である。

119 所与の目的のもとで、会社は、保証の付与者が証拠収集手続を細部にまで適用しないよう予め要請するであろう。例えば、敷地への訪問(往査)は制限されるであろうし、またステークホルダーとの対話も妨げられよう。

120 保証が制限を受けている場合、それにもかかわらず、利用者は保証付与者の名前が持続可能性報告書全体に関わるものと考えてであろう。たとえ保証付与者が保証業務の範囲および制約について明確に述べたとしても、これは生じうることである。遂行された業務に対する報酬が保証の付与されていない領域から生じるリスクを補償しないかも知れないということは、特定の業務が受入可能であるかどうかに関する判断の問題となる。

121 同様の考察は、他の保証付与者が関与する場合にも適用される。そうした状況のもとでは、保証付与者は、他の保証付与者の成果にかかわるリスクについても考慮するであろう。

122 保証業務の範囲がきわめて限定されると予想される場合には、保証の付与者は、

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

特定の手続が実施され、結果が事実にもとづき（いかなる保証も付与されず）報告され、そして利用者が情報について彼ら自身の見解を形成するといった形の、保証に代わるものを考えるであろう。このような同意された手続アプローチについては、この文書ではこれ以上取り扱わない。

7.2 業務中に生じる範囲の制約

123 例えば、記録の保存されている場所が不注意によって毀損されてしまうといったような予期し得ない状況における証拠の利用可能性の欠如による範囲の制限が存在する。保証の付与者は、保証に対するそのインパクトについて考察し、そうした事項を保証報告書に記載すべきか否かを考察するであろう。しかしながら、何が持続可能性に関する事項についての「合理的な証拠」を構成するかについての一般に認められたた規準の欠如の故に、報告可能な領域についての限定が発生しているか否かを決定することは困難である。

124 保証の付与者が必要と考える証拠を経営者が提示しない場合には、より深刻かつ重大な範囲制約が生じる。経営者がこのような方法で保証プロセスを妨げるような場合には、保証の付与者は、それが業務に及ぼす影響およびそうした事項を保証報告書に記載すべきか否かについて考察するだけでなく、報告書の公表を完全に拒否する（もしくは会社に対する活動の停止）といった措置を講じるかどうかについても考察するであろう。

125 経営者が保証範囲を変更しようとする場合や対象事項の変更を求める場合、それに保証水準の引き下げを考えるような場合には、さらに悩ましい形態の範囲制約が生じる。保証の付与者は、適切な対応を決定する前に、再度、注意深くそれらの事項を考慮するであろう。

126 持続可能性報告書の進展に伴い、適切な規準や証拠が利用可能であるかどうか、したがって厳密な保証の範囲はいかなるものかを事前に決定するには、困難が生じるであろう。何が範囲の制約をより複雑なものにしているのか、あるいはいないのかを決定するに際しての助言的なアドバイスによりいっそうこれは複雑なものとなるだろう。

7.3 潜在的ステークホルダーが疑念を抱く領域

127 ステークホルダーは、監査報告書によって彼らに伝達される意図のない業務範囲を認識するであろう。以下のパラグラフは1もしくはそれ以上の重要な論点を取

り扱っている。

7.3.1 法律および規制への準拠

128 保証の付与者は、法律および規制を押しつけるよう行動するのではなく、単に、それが業務の範囲内にあると同意される場合において、それらへの準拠に関して明示的に報告するにすぎない。多くの場合、保証の付与者にとって、たとえそれらの手続が実施可能であるとしても、禁止的に高くつく場合には、法律が遵守されている旨を記述する報告書を与えることは不可能であろう。法律への準拠を促し、それへの違反を処理する適切な手続を会社が有している旨を報告することができるにすぎないのである。

129 保証の付与者は、適用される法律や規制への非準拠についての生じうる事例もしくは現実に生じた事例（しかも持続可能性報告書に重要な影響を及ぼす可能性のある事例）を明らかにするのに役立つ手続を実施するにすぎない。

130 会社やそれが属する産業に適用される法律上および規制上のフレームワークについての一般的な理解を保持するとともに、保証の付与者は、以下の手続を実施するであろう。すなわち、

- ・ 関連する法律および規制に関する会社の方針や手続に関するマネージメントを調査する。
- ・ 訴訟、請求およびアセスメントの明確化、評価および記録に関して用いられた方針や手続に関して経営者との討論を行う。
- ・ すべての関連する法律や規制について考慮されていることを確認し、ステークホルダーに知らされるべき非準拠事項を識別するためにステークホルダーと討論を行う。
- ・ 規制および執行行政機関との連絡事項の検査を行う。
- ・ 会社の法律家との関係をはかる。
- ・ 会社が法律および規制にいかにな準拠しているかについての検証を行う。

131 いくつかの国においては、保証の付与者が規制主体と接触をはかるのはすぐれた業務であるとみなされている。その他の国々における実務については、関与する国ごとに考慮すべきである。これらは当該国のステークホルダーとの対話によって明らかにされよう。

132 持続可能性報告書の作成にあたってその影響が考慮されるべきであると考えられる、明らかになったすべての法律および規制への非準拠についてこれを開示しているとの陳述書を保証付与者が経営者から入手することは一般的であろう。

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

133 保証の付与者が生じうる非準拠に関する情報に気づいたときには、彼らはその行為の性質、それが生じた状況について理解しようとするであろうし、また持続可能性報告書に対して与えるであろう影響を評価するために他の情報を十分に入手しようとするであろう。準拠性違反に関する適切な情報が入手された場合には、保証の付与者は、保証報告書に対するそのインプリケーションについて考察する。

134 保証の付与者にとって、事項についての重要性に関する見解を形成することが必要である。これを行うにあたり、クライアントの信頼を損ねることなくそれがなされうる場合には、ステークホルダーの見解を確立することが必要であろう。例えば、ジョイント・ベンチャーにおける労働問題といったような、ある国においては重要な問題でも、広範なコンテキストのもとでは重要でないかも知れない。

7.3.2 企業活動の継続性に対する脅威

135 それがきわめて重要なので会社は活動を停止するかも知れないといったような類のインパクトについて明示的にみることを保証者は要求されていない。しかしながら、場合によって、保証の付与者はそうした重要な事項を了知することがありえよう。そうした事項として以下のものが含まれよう。すなわち、

- ・規制への準拠違反を原因とした工場設備の閉鎖といったような、会社の存立を危うくするような経営システム上の重大な欠陥
- ・将来における企業の閉鎖をもたらしかねないような、企業にとって準拠することが困難な新たな法律の制定
- ・その他の重大な規制違反

136 財務諸表の監査人に対しては、企業の継続性に対する脅威については、財務報告の基礎となるゴーイング・コンサーンの適用可能性に関するさらなる考察が求められる。持続可能性報告書の基礎としてこれにあたるようなものは存在しないし、その報告のための一般に承認されたフレームワークも作成されてきていないが、それにもかかわらず、保証の付与者は、それらの事項が保証報告書に与える影響について考察する。こうした事項が識別された場合に、法定監査人にこれを通知すべしとの何らの法的義務も保証の付与者には課せられていない。通常、そうした発見事項については、保証の付与者は報告すべきことが義務づけられている政府機関および／もしくは経営者、さらにそれが要求されている場合には、会社の監督もしくは規制主体に報告するであろう。誰に通知すべきかが明らかでないような場合には、あるいは情報の提供を受けた者が何らの行動も起こさないような場合には、保証の付与者は、法的な助言を求めたり、保証報告に対するこの助言の影響について考察

することが適切であろう。

8 リスクに関する見通し

137 この章では、利害関係者集団にとっての持続可能性報告書に対するリスクについて考察する。保証の付与者は彼らが業務を遂行する方法によってそのリスクを管理する。このリスク・マネジメントは保証業務にとって基本的なものであり、以下の議論は、保証に対する「会計アプローチ」の一部として展開された基本的な保証モデルに依拠している。

8.1 関係者集団のリスク

138 持続可能性報告書は、不確実性のもとに置かれている。これには測定上の不正確性が及ぼすインパクトから、通常の見積における判断の側面に至るまで、実に多様である。保証業務それ自体も、入手された証拠がほとんどの場合に結論的なものではないということや、報告された情報の確証の程度に関して常に疑問が残るといったような不確実性に曝されているのである。このことは、関係を有する以下のようすべての集団にとって、このような不確実性があるということを意味している。すなわち、

- ・ステークホルダーおよびその他の利用者
- ・報告を行う会社
- ・保証の付与者

139 ステークホルダーおよび持続可能性報告書の利用者は、報告を行う会社の事業活動に起因するマイナスの社会的インパクトから生じるリスクに曝されている。持続可能性報告書に含まれる情報が不正確もしくは不完全である程度に応じて、利用者は、意思決定が不適切な情報に基づいて行われるというリスクに曝されることになる。

140 報告を行う会社は、持続可能性のインパクトから生じる（事業目的を達成するための能力に影響を及ぼすリスクといった）一般的なビジネス・リスクに曝されている。環境に関する規制や労働法に準拠していないということを一般大衆に知らしめる状況が生じるかも知れない。また、報告を行う会社にとってのリスクは、持続可能性のインパクトについての適切な報告の欠如やそれが報告される方法によってもたらされるかも知れない。

141 討議に応じないステークホルダー、もしくは討議には応じるものの適切な対応

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

とみなすことを否定するステークホルダーが反対の姿勢を見せるが故に、ステークホルダーとの対話のプロセスもまたリスクをもたらす。例えば、会社が不完全な、もしくはミスリードな報告書を作成しているとか、あるいは信頼の置けない保証付与者に業務を行わせているとステークホルダーが認識した場合には、会社の評判にダメージを与えるリスクが存在することになる。

142 この章の次の節では、保証付与者にとってのリスクについて議論する。とくに、規準からの重要な離反が存在するにもかかわらず、適用されるべき持続可能性報告書のための規準に報告書が適合しているといった不適切な結論を保証付与者が表明してしまうリスクに焦点を当てている。

143 保証付与者は、不適切な結論を表明する報告書を公表してしまうリスクについて、これを容認可能な水準にまで引き下げるべく、業務を計画化し、かつ実施する。この方法は、リスク・モデルおよび重要性という2つの概念によって支持されている。重要性の概念については、第5章——*一般的保証アプローチ*において述べている。

8.2 リスク・モデル

144 監査は、監査済みの計算書類について、重要な虚偽記載がまったく存在しないということを保証するものではない。したがって、「監査を失敗する」リスクは適切に管理されなければならない。監査法人は、（訴訟といったような、結果として損失を被る可能性のある）不適切な監査意見を公表する全体的リスクを低めることに関して、（より多くの業務、より高度な品質管理、もしくはより優秀なスタッフの利用等々といった）当該リスクを低減するためのコストを考慮しつつ、顧客全体に適用されるリスク水準を決定しなければならない。

145 監査文献におけるリスク・モデルは、会計上の残高、取引の分類および財務諸表との関連で述べられている。特定のクライアントのために、監査法人は、発生している重要な虚偽記載の可能性を評価しようとするであろうし、また重要な虚偽記載についてこれを容認しうる水準にまで引き下げるために必要である限り、そうした虚偽記載を発見するために十分な監査手続を適用しようとするであろう。個々のクライアントにとって容認しうる現実的なリスクの水準というのは全体的なリスク水準に関する監査法人の判断に依存している。すべてのクライアントについて同じ数値を適用することにより全体的なリスク水準を達成しようとする監査法人もあれば、より精緻化されたアプローチを用いる法人もあるし、あるいはまたクライアントの相対的な規模やその他の規準を考察する法人もあろう。

146 監査業務の枠内でリスクを評価する方法は、監査法人によって異なっている。共通のアプローチの1つは、(現金、受取勘定、固定資産等々といった) 主要な開示カテゴリーに関して、重要な誤謬を生ぜしめる固有リスクは当該リスクをコントロールすることを意図したシステムが存在しない場合に生じるとするものである。統制評価手続は、固有リスクの評価を確認するために監査人によって実施される(もしくは、監査人はコントロールが効果のないものであると仮定し、当該評価を利用する)。これら2つのリスク評価の結論は、特定の開示カテゴリーにつき、残存するリスクを容認しうる水準に引き下げるために必要な実証性テストの範囲を決定するために利用される。監査法人は、異なったカテゴリーにおけるリスクを全体的な評価へと統合する様々な方法を採用する。

147 リスクについての同様な考え方が、持続可能性報告書に対する保証業務についても適用されるであろうが、金額で集計することができない開示項目については、上述のモデルの一部についてこれを直接適用することは困難である。FEE は、現在のところ、このような非財務的リスクを集計する研究やそれを取り扱った文献について知り得ていない。

148 財務諸表の監査においては、監査人は、統制システムの運用に関しては報告を行わず、単にその活動の結果として作成された財務諸表上の数値や開示に関して報告するのみである。これとは反対に、持続可能性報告書に対する保証は、その範囲内にあるシステムの存在や運用についての報告を含んでいる。保証の付与者は、システムの失敗するリスクについて、これをデータの開示との関連においてだけでなく、システムの運用について直接に与えられるべき保証を可能にするために必要な証拠(それには持続可能性報告書に含まれない側面も含まれるかも知れない)との関連においても検討しなければならないであろう。

8.3 保証水準

149 高度な保証水準においても、開示された情報に重要な誤謬の含まれる残存リスクが存在する。高位よりも低い水準で保証が付与される場合には、残存するリスクは増大する。

150 それらの性質、適切な規準の欠如および合理的に利用可能と思われる証拠についての制約の故に、特定の潜在的なディスクロージャーに対して高位レベルの保証を付与することは可能ではないと思われる。例えば、情報を収集し、整理するために用いられた情報システムが不適切であるとされた場合に、情報それ自体に対して

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

高いレベルの保証を付与することは困難である。しかしながら、ある情報もしくはマネージメント・システムの単なる存在について保証を付与する場合には、（たとえば保証付与者が、かなり高い確実性をもって、当該システムが運用されていない旨を報告するとしても）当該事項に対して高位の保証を与えることが可能となろう。保証の付与者がシステムの適切性もしくはそのアウトプットの正確性に関して報告することをひとたび求められると、その状況は、高位の保証を付与することが可能でないということを意味することになる。

151 何らかのレベルで保証業務を行うには不適切であると考えられる、いくつかの潜在的な対処事項が存する。例えば、会社は、当該会社の人権に関するパフォーマンスは「世界中でもっとも最高である」と主張するかも知れない。そのような事例においては、保証の付与者は、保証報告書の範囲から当該開示を排除しようとするかも知れない。そのような状況においては、なお保証の付与者は、当該事項について考察を加え、おそらくは建設的な方法で経営者に報告を行うことが可能である。

152 保証に行うにあたっていかなる制約も存しない場合であっても、高位の保証を達成しようとする場合とは異なった、それほど広範にはわたらない手続を単純に実施することにより、低い水準の保証を付与することができる。保証の付与者と会社は、そのような状況のもとで、どの程度の保証を付与すべきかについて同意するであろう。

153 保証付与者の報告書およびステークホルダーとの対話といったその他のメカニズムは、付与されるべき保証の水準を説明するために利用されるであろう。後に第14章「保証報告書で説明するように、正確性のレベルについての正確な伝達には問題が多い。とくに、高位よりも低い水準で保証がなされる場合には、公平性と完全性に関して報告するのは困難である。

9 ステークホルダーとの対話

154 この章ではステークホルダーおよびステークホルダーとの対話に関する問題についてのより詳細な議論を提示する。ステークホルダーとのコミュニケーションは持続可能性報告書それ自体を含めた（直接もしくはメディアを通じた）公表情報の形態をとる。したがって、会合やその他の手段を通じたコミュニケーションは、ステークホルダーの観点からは対話とみなされる。

155 ステークホルダーに関する現行の定義は以下のようなものである。すなわち、それは会社の持続可能な発展に関わる意思決定に少なからぬ利害関係を有している

か、あるいは有する可能性のある個人もしくは組織である。ここで利害関係とは、意思決定に影響を及ぼしうる状況にあるか、あるいは単に意思決定の結果に影響される状況にあるということを意味している。会社にとって、ステークホルダーには次のような者があげられる。すなわち、投資家、政府機関、労働者、仕入先、顧客、および環境上あるいはその他のインパクトにより潜在的に影響を受ける人々である。

156 環境業績に利害を有するステークホルダーには国際的な圧力団体も含まれる。それは、とくに石油会社やガス会社といった環境に敏感な産業で業務を行う多国籍企業にとって著しく重要である。

157 ステークホルダーは持続可能性報告書の利用者と同義ではない。報告書を利用するステークホルダーもいれば、利用しないステークホルダーも存在するであろう。しかしながら、便宜上、ここでは利用者およびステークホルダーについての議論は両者を念頭に置きながら進めることにしたい。

9.2 ステークホルダーとの対話

158 適切に実施されたステークホルダーとの対話は、持続可能性報告書が公表されていない場合であっても、会社を通じて価値を創出するであろう。ステークホルダーとの対話について考察する際には、会社はそのステークホルダーを明確にするよう努力するであろうし、どの活動が重要であるか、したがって対話においてもっとも重要な業務はどれか、またどの程度の頻度で行うか、を決定しようとするであろう。これらの経営上の意思決定は、それらがステークホルダー（そのうちのある者は、多様に異なる見解を有し、かつ異なる優先順位を持つ）からの会社への影響の範囲やバランスを決定するが故に、きわめて重要なものである。

159 報告および監査実務がともに明確で、しかも一般的な理解が得られているが故に、ステークホルダーとの対話は、財務報告においてはそれほど重要な問題ではない。近年では、これは持続可能性報告書だけに関わる問題ではない。対話は報告される事項の決定に関しても影響を及ぼす。実際、コンサルティングやコンサルティング・システム自体が報告されるかも知れない。とくに、これは会社とそのステークホルダーとの相互関係に関わる持続可能性報告書の社会的な事項に関してありそうなことである。

160 会社は、以下のことを確実ならしめるために、持続可能性報告書に関するステークホルダーとの対話を利用する。すなわち、

- ・ステークホルダーが持続可能性報告書に望んでいる事項にはどのようなものが

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

あるか（および過去についての報告書が彼らのニーズを満たしているかどうか）

- ・ 記載するに足る十分な意義をもつ事項を決定するための識別レベル
- ・ 測定における容認しうる不正確性もしくは誤差の程度
- ・ どのような保証がステークホルダーにとって価値のあるものなのか

161 持続可能性報告書は、しばしばステークホルダー業務およびその成果についてのディスカッションを含めることによって利益を得る。これには鍵となるステークホルダーを明確にするために会社によって採用されたアプローチについての説明が含まれる。ステークホルダーに対する報告書へのアクセス可能性や目的適合性は、会社が、持続可能性についての全体的な報告プロセスの一部として、（それが適用可能な場合には）その国の言語で（事業所もしくは国ごとに）細分化することを意味している。

162 ステークホルダーとの対話にはそれ自体の制約も存する。とりわけ、経済的に多様に異なっているステークホルダーを明確にすることには困難が伴うし、業績指標を統合することも困難である。ステークホルダーを明確にし、ひとたび識別された彼らに対して業務を行おうすることには多大な資源を要する。それらの資源のうちの一定部分は、積極的な参加の程度を高め、建設的な対話を促進すべく、ステークホルダーへの教育に充足しなければならないかも知れない。そうしたプロセスを用いない会社は、トップ・マネジメントからの十分な予算や積極的な支援がない限り、著しい困難に直面するかも知れない。生じうる1つの困難は、ステークホルダーたちの要求が相反するような場合である。これはその重要性について衡平をはかるという問題や異なるステークホルダーの要求にどの程度まで対応するかという問題をもたらす。

9.3 保証プロセスにおけるステークホルダーとの対話の重要性

163 保証付与者は、通常、会社のステークホルダーとの関係や（保証との関連における成果を含めて）対話の成果について理解を得ようとする。これは、そうした事項が報告されるが故のことであろうし、それが保証付与者をしてリスク評価のためのさらなる知見の入手を可能ならしめるであろうからである。会社がステークホルダーの望むほどに報告しなければ、保証付与者は、持続可能性報告書の完全性と衡平性を決定する際にこのことを考慮するであろう。

164 保証付与者は、経営者とステークホルダーとの対話プロセスを参加者として観察するであろう。これに代わって、会社が関与することなく、保証付与者とステー

クホルダーとの間に直的なコミュニケーションが存在する場合もあろう。保証付与者は、実施された作業の範囲や、保証報告書の目的適合性や意味について伝達するであろう。保証報告書においては、保証付与者は、実施されたステークホルダーとの対話について言及するであろう。

165 持続可能性報告の増加は、そうした事項についての一般大衆の知識を高めるであろうし、潜在的なステークホルダーの数を増加させるであろう。作成者と保証付与者は、ステークホルダーの要求の高まりを予想し、それに対応するために、会社が関わりをもつ、社会についてのすべての最新の知識を必要とする。

10 持続可能性に関するパフォーマンス

166 この章は、持続可能性報告書に対する保証の付与から生じる共通のテーマについて検討する。環境、社会および経済にかかわる個別の論点については、第11章から第13章でそれぞれ個別に考察される。

167 まず最初に、近年では、社会および経済報告よりも環境報告の方がいっそう発展しているということを指摘するのが重要である。これは、持続可能性に関する報告および監査の双方に重要な影響を有している。

10.1 業績指標

168 GRIのガイドラインのもとで、業績は、業績指標の開示を通じて開示される。これらは数量的なものであるか、それとも質的なものであるかのいずれかである。指標を適切なコンテキストのもとにおくために、報告者は、関連する目的および計画についての情報を開示し、異常な事象や識別された傾向についてコメントすることを求められる。

169 業績指標は持続可能性業績にかかわる情報を提供するが故に、それらは単純に選択される。指標はすべての会社に一般的に適用されるものであるか、それとも特定の報告会社にのみ適用されるものであるかのいずれかである。一般に適用される指標の開示は、利用者をして他のすべての会社との比較を可能ならしめる。GRIの指針は、環境業績のための一般に適用される指標を提示しているが、社会および経済的業績については何らの指示も行っていない。特定の指標は、会社の業績の理解にとって重要であると判断されるものである。それらの選択にあたっては、以下の事項が考慮される。すなわち、

- ・一般に認識された実務の存在

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

- ・ステークホルダーの需要
- ・会社および産業の特質
- ・開示の実効可能性およびコスト
- ・指標に対して保証を付与しうるか否か

170 持続可能性についての3つの次元に関する以下のような指標の実例

- ・環境—（一般的な）原材料の総利用量，（特定の）パッケージング原料の総使用量
- ・社会—従業員の雇用比率
- ・経済—正味利益／利潤／所得

171 いくつかの指標については、持続可能性報告書上の経営者によるサマリーに開示されるべき「主要な指標」として GRI の指針において特別な地位が与えられ、かつ言及されている。これらは環境に関する指標および選別された他のいくつかの指標に対しても一般に適用可能である。主要なステートメント（貸借対照表および損益計算書を含む主要なステートメント）／財務諸表の脚注の様式を反映する近年の持続可能性報告書では、何らの区分も行われていない。実際、「財務諸表」と年次報告書上の「その他の情報」との間には何らの同質性もみられない。

172 一般に適用可能な指標に関して何らのコンセンサスも得られていないが故に、一般に認識された実務などは存在しない。環境指標についてはかなりの程度のコンセンサスが得られつつある。GRI のガイドラインの環境業績指標は、かなり厳しいレビュー、評価、それにパイロット・テストの手續に服してきている。社会関連指標はそれほど発展していないし、経済的指標についてはまだ発展の緒についたばかりである。

173 GRI のガイドラインは、報告者に「統合的指標」を実験的に用いるよう求めるセクションを含んでいる。これらには2つの区別されたタイプの指標がある。すなわち、会社の業績をマクロ・レベルにリンクしたものと（システムティック・インディケーターとよばれるもの）持続可能性報告書の3つのディメンジョンのうちの2つまたはそれ以上をともに扱うもの（クロス・カutting・インディケーターとよばれるもの）とがある。

174 業種別もしくは国レベルで開示される研究開発支出は、システムティック・インディケーターの一例である。生産ユニットごとの資源の消費といったような経済効率性指標は、もっとも進んだクロス・カutting指標である。

175 マクロ・レベルに接合するために、例えば、報告会社が地域もしくは国内数字

にとってきわめて重要な影響をもつといったように、そうした接合を正当化する必要がある場合には、特定の指標を見いだす必要がある。

176 持続可能性というのは多面的な概念であり、それをいくつかの区別された次元に分割しようとする際には、その意義のいくつかを失ってしまうという傾向がある。しかしながら、持続可能性に関しては、いかなる共通の「通貨」も存在しない。財務上の利益に相当するような単一の指標を採用し、いかなる方法においてもそれを用いることなど不可能である。クロスカッティング・インディケーターの発展は、2つもしくはそれ以上の連接されない業績尺度を関連するものとして表示してしまうことによって、利用者を誤解させてしまうリスクがある。

10.2 マネージメント・システム

177 会社は多くの方法でリスクに対応するであろう。いくつかのリスクについては容認され、またいくつかのリスクは戦略的なプロセスを通じてコントロールされ、さらにその他のものは内部統制システムの確立およびその運用によってコントロールされるであろう。そうしたシステムは、それらが関わる運用の領域を参照することによって記述されるであろう。会社のシステムには次のものが含まれる。すなわち、管理会計、財務会計、環境マネージメント、健康および安全、人的資産等々。そしてそれらは統合されるか、あるいは（おそらく地理別開示といったように）個別的に取り扱われよう。

178 システムの制度およびその信頼性は、それがコントロールしようとするリスクの大きさや経営者がそれに依拠する程度に依存する。財務報告システムは、通常、よく整備されているが、EMSはより広範な経済的影響に関する公式のシステムといった形では殆ど存在していないけれども、環境に対して大きな影響を与える産業においてはよく整備されているといえよう。公式のシステムの欠如それ自体は、保証の付与者が会社活動の局面にわたって不適切なコントロールが存在するという結論づけなければならないということの意味するものではない。しかしながら、アドホックな信頼やローカルなリスク管理はコントロールをより信頼できないものにしてしまうであろう。

179 マネージメント・システムの対象は、持続可能性報告書上の報告事項と結びつけられるものではない。例えば、EMSは近時の環境に対するインパクトおよび現行の法律および規制への準拠に関する情報の提供のみを企図している。しかしながら、可能な場合には、保証の付与者は、実証性テストに対する必要性を削減するた

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

めにシステムに依存しようとするであろう。

180 保証の付与者は、持続可能性報告書にとくに関連しない対象を含めて、マネージメント・システムの機能に対して保証を付与することを求められるであろう。

181 保証付与者の一般的なアプローチは、第11章「EMS の環境パフォーマンス」での議論を通じてこの文書中で図示される。

10.3 保証を付与する論点

182 保証問題は、持続可能性報告書のそれぞれの次元および統合された業績指標に関連して生じる。個々の次元の特質および完全な持続可能性報告に向けての報告会社の進展の程度は、各次元の問題に異なる重要性を与える。一般的に、作成者、保証の付与者および利用者が問題点に通暁していないといったように、報告がそれほど発展していない場合には、問題はヨリいっそう広範なものとなる。関連する要因には以下のようなものが含まれよう。

- ・ 報告のための一般に承認されたフレームワークの欠如
- ・ 指標の多様性と主観性（とくに新たに導入されたものについてはなおさらである）
- ・ マネージメント・システムが設けられる範囲
- ・ 会社の外部インパクト
- ・ ステークホルダーを識別し、対話を行い、彼らの需要に対応するにあたっての困難

183 保証の付与者にとって、情報の主観的性質は保証目的のために入手しうる数量的および質的証拠に重要な制約を加える。パフォーマンスに対する注釈は、高度に主観的であり、組織の領域を超えるインパクトについての予測や異なる集団のニーズの間での背反の可能性を含んでいる。会社の経済的インパクトについての信頼しうる見積は、長期的視点から広範かつ多様なマーケットを考慮する必要があるため、とくに問題が多い。

184 記述的な報告の様式およびその「戦略的な」性質は、保証の付与者に対して、「合理性についてのレビュー」、組織によるその他の情報を含めた公開情報との首尾一貫性のチェックへの依存を強いるであろう。そのような開示および保証業務は、高度な保証が与えられるべきことを可能にするような状況とコンシステントではない。

185 持続可能性報告書の各次元における特定の保証問題については、第11章から第

13章で詳述する。

11 環境パフォーマンス

186 本節では、持続可能性報告書の環境的側面についての保証の付与に対する保証付与者のアプローチに関わる特別の考察を取り扱う。

11.1 環境報告書

187 組織は、地方・国・地域および国際といった様々な度合いで環境に対するインパクトを生み出している。これらは、空気・水・土地および生物資源との関連で生じている。そのうちのいくつかについては、他のものがその複雑さや不確実性およびその相乗効果に起因する測定上の本質的課題を有しているにもかかわらず、非常によく理解されている。

188 環境報告はこの20年間に発展してきており、環境プロセスについての共通の理解にもとづいて、共通の実務が生み出されるというレベルにまで到達してきている。現時点では、特定の環境カテゴリー、影響および指標の反復的な出現は、共通の情報ベースのための基礎を提供している。それにもかかわらず、組織上の相違が残っているし、それは報告会社によって用いられる指標の多様性の中に反映されている。

189 環境報告は世界30カ国の1000社を超える企業およびすべての主要な企業部門によって行われているということが研究を通じて明らかにされている。これらの報告書の大部分はヨーロッパの会社に端を発している。こうした成長は国の施策によるものである。例えば、アメリカの会社は、有害物質の排出に関する包括的な情報を、バランスのとれた見解を与えるための情報を報告することによって一般に開示せよとの1980年代後半の法的規制に対応した。日本では、政府が標準的な様式を用いて報告することを促進したことに伴い、1990年代に環境報告書の急速な普及がみられた。ヨーロッパでは、主要な促進者はEco-Management and Audit Schemeであり、オランダ・デンマーク・ノルウェーおよびスウェーデンを含むいくつかの国は、環境報告の普及を目指した法律を制定した。

190 持続可能性報告書の環境に関する記載は、その内容において著しく異なっているが、一般に以下の情報を何らかの形で組み合わせたものである（通常は、直接的影響に関するものだけである）。

- ・ 会社の環境政策
- ・ 会社のEMS および／あるいはEIS

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

- ・ 会社の環境に対するインパクトについて、その性質に関する必要な説明とともに明らかにする
- ・ 重要な環境上のインパクトに関わる環境対象および目標
- ・ すべての重要な環境上のインパクトに関わる環境対象および目的に対するパフォーマンスの要約、および利用可能である場合には、規制上の制限および業界の基準との業績比較
- ・ 罰金および料料といった環境パフォーマンスに関するその他の要因

11.2 マネージメント・システム

191 企業は、汚染に関するリスクや、その他罰金の原因となり、かつ財務諸表に直接的影響を及ぼしうる法律違反に関わるリスクに直面している。おそらく、このことが、会社をして持続可能性に対する他のリスクに対するよりも早い段階でそうしたリスクのコントロールを公式化しようと動機づけたのである。

192 高度に環境上のインパクトに曝されている産業で活動している会社は、しばしばEMSを運用している。そうしたシステムの設計は、(ISO14001といった) 現行の規準に適合するであろう。会社が公式的なEMSを運用していない場合であっても、例えば、会計および内部統制システムや何らかの形態の環境情報システム(EIS)の利用といったように、これに代わる別の方法で環境インパクトに対する監視とコントロールを行うのが通常である。

193 EMSおよび／もしくはEISについては、通常これらのシステムが業務の目的に関わる範囲内で手続を運用している旨、検証することが要請される。公式的なEMSの欠如それ自体は、会社活動に対する環境上のインパクトに対して不適切なコントロールしか存在しないと保証付与者が結論づけなければならないということの意味するものではない。

194 保証付与者は適格性を有する環境行政主体の要請を参照する必要があるかも知れないし、行政上の決定や環境事項にかかわる通達を参照するであろう。

195 会社のプロセスについての情報を用いながら、保証付与者は、会社の活動・適格性を有する行政主体によって課された法的要請や制約の結果として会社が直面しているリスクを考慮しつつ、会社のEMSに関する適切な対象を決定する。

196 システムについての文書およびインタビューや観察の結果にもとづいて、保証付与者は、計画段階で入手された証拠に加えて、環境にかかわる情報の収集・処理および移転のために会社により実施された手続についての詳細な知識を入手する。

197 保証付与者は、事前に決定された個々の対象に対する機能との関連で EMS を比較する。EMS がこれらの対象に適合している場合には、システムの有効性は統制手続のテストおよび実証性テストとともに実施することによって確認されるであろう。その際、これらのテストの結果は、さらなる手続の性質および範囲を決定する。弱点の識別は、計画の変更や、必要な場合には、その他の方法の利用へと導くことになる。

198 実在するシステムについての保証付与者の評価にもとづいて、EMS および当該システムにより生み出される環境上のインパクトについての文書が適切であるとみられる場合には、環境報告書に含まれるべき情報にもとづいて評価が形成される。かくして、保証の付与者は、環境報告書上のデータを EMS により生み出された文書に記録されたデータと比較し、環境報告書が集計された情報を正確に報告しているかどうか検証を行うのである。

199 EMS は当期の環境インパクトおよび現行の法律や規則への準拠に関する情報のみを提供するよう企図されていることに留意すべきである。会社自身の財産が、従前の所有者によるダメージを含め、以前からの環境ダメージを蒙っている場合や所在地を清掃すべしとの法的要請が何ら存在しないような場合には、EMS はその問題を明確化しないかも知れない。さらに、清掃すべしとの責務が存在しない場合には、会社は当該事項について環境報告書上で言及しようとしなくても知れない。そのような状況のもとでは、保証の付与者は、保証報告書上に当該事実が記載されていないことについての影響を考察する必要がある。

200 保証付与者の業務が環境報告書情報の正確性についての保証の付与を含む場合には、その業務には、実証性テストの範囲および性質を決定する基礎として機能する EMS の評価が含まれる。EMS の評価にあたっては、例えば、以下のような手続が実施されよう。すなわち、

- ・ 環境報告書の基礎を形成する記録への記帳のための測定から証跡をテストする。
- ・ 廃棄およびそれに関する記録にもとづき浪費の存在の有無に関する証跡をテストする。
- ・ 実際の排出値と目標値との差異の算定をチェックする。

11.3 実証性テスト

201 EMS についてのテストおよびそれに置かれる信頼性に加えて、保証付与者は、報告書に開示される項目を直接的に具体化すべく企図された手続を実施するであら

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

う。以下のパラグラフでは、とくに環境報告書に関連する実証性テストが例として掲げられている。実務上は、特定の測定値を確認し、専門家の報告書を理解するために、高度な専門知識が必要とされる。

202 分析的手続には下記のものがある。

- ・投入―産出関係の評価
- ・排出および浪費に関するデータを過年度のデータや産業内での目標値や基準値と比較しながら評価すること
- ・生産数量もしくは用いられた原材料との関連で浪費量を分析すること

203 詳細な実証性テストには以下のものがある。

- ・水・エネルギーおよび原材料の消費についての検証：証明書・出荷伝票・受領された送り状および費用勘定との比較
- ・保有している危険物質の数量についての検証：これらの手続は公的に登録された情報および棚卸記録にもとづいて行われる。
- ・浪費および危険な浪費：記録・受領された送り状およびその他の浪費的な廃棄に関する文書との比較、ならびに分類の正確性についてのチェック、記録の修正についての検証
- ・土壌および地下水の汚染および下水道システムのチェック：専門家の報告書および会社もしくは第三者のいずれかにより実施された調査の評価
- ・排出値の検証：テスト証明書との比較、および適用可能である場合には、大気や水の汚染、熱の排出、騒音ならびにその他の排出を決定するために経済主体もしくは第三者のいずれかにより実施された調査との比較、および排出記録の修正に関する検証
- ・販売された製品／サービスについての検証：会計データ（財務会計および原価計算）との比較
- ・環境に対して重要な影響を与える投資および支出についての検証
- ・環境に関する法律や規制に定められた規制値の遵守についての会社の公開情報の検証：現在機能中のライセンスおよび管轄行政主体および環境に関する法律や規制により課された制約で示された数値情報との比較

11.4 保証の論点

204 環境にかかわる側面は、持続可能性報告においてもっとも発展しつつある領域である。経験的な証拠は多くはないけれども、環境にかかわる側面は、特定の産業

に大きな潜在的インパクトを及ぼすが故に、会社やそのステークホルダーにとってもっとも重要であろう。保証の付与者は、環境に関する特定の測定値や開示情報の科学的複雑さを理解するにあたって、もっとも困難な、かつ純粋に技術的な問題にも直面するであろう。

12 社会業績

205 この節では、持続可能性報告書の社会的側面に対する保証の付与にあたっての保証付与者のアプローチに関する考察を扱う。

12. 1 社会報告

206 持続可能性報告書における社会関連情報としては、雇用、顧客、地域、サプライ・チェーンおよびビジネス・パートナーに対する組織の社会活動への影響が含まれる。組織に業務ライセンスを与え、高品質の環境および経済的業績を伝えるための組織の能力をサポートする重要な要素である。多くのステークホルダーは、報告され、改善された社会業績が会社の信用を高めるとともに、ステークホルダーの信頼を高め、取引の機会を増大させ、かつ法律上のコストを低減するものと信じている。

207 現在では、会社の社会業績に関する報告はそれほど頻繁には行われておらず、組織間で異なっている。社会業績に関する特定の側面の測定尺度に関しては同意が存在するものの、それらは、環境業績の尺度ほどにはうまく開発されているとはいえない。

208 持続可能性報告書の一側面としての会社の社会業績は、通常、（健康、安全、差別の存しないこと、教育および訓練を含めた）職場の質に関する指標、および人権に関する問題に限られているが、それらには生産物やサービスに対する社会的影響も含まれる。

209 GRI のガイドラインは、1999年1月にコフィ・アナン事務総長によって公表された国連のグローバル・コンパクトにみられる9つの原則に沿ったものになっている。これらの原則には人権を支持し・尊重するための関与や、会社のあらゆる部分において労働憲章が遵守されるための関与が含まれている。伝達に際してのいくつかの社会／倫理上の憲章や綱領が存在しており、公的にそれを支持している者は、それにしたがって一般に開示することを要請される。このことは、GRI によって推奨されている業績指標のような適切な社会業績指標が開発中であり、開示中である

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

ということを意味しよう。

12.2 マネージメント・システム

210 広範にわたる社会指標の存在は、会社が、時には全体としての社会マネージメント・システムを運用しているわけではないということを意味している。おそらく、社会的インパクトについてのモニタリングおよびコントロールは、会計および財務上の内部統制システムを通じてなされるか、あるいは情報ベースで行われる。従業員の安全や雇用に関するコントロールが設置されている場合には、関連法規に違反する慣行については、財務諸表に直接的に影響を及ぼす罰金を生ぜしめることになるだろう。

12.3 実証的保証

211 とくに社会報告書に関して実証性テストが実施されるであろう領域に関する事例を以下に掲げる。保証付与者は、必要と考えられる範囲で基礎データを検証するであろうし、産業ごとの基準値比較を含めた分析の手続によって明らかにされた情報のインプリケーションについて考察を加えるであろう。

- ・ 前年度数値、産業ごとの基準値や目標値と比較した従業員の就業率
- ・ 年間の経常コストに対する予算／訓練支出の割合
- ・ 労働需要に対する労働供給比率
- ・ 雇用労働者数および労働提供が満足な水準にあるか否かについてのサーベイ
- ・ 国内の法定最低賃金およびその地域における生計費
- ・ 上級経営管理者および中堅管理者層に占める女性の比率
- ・ 労働災害、喪失労働日数および欠勤日数に関する基準と（財務会計、原価会計といった）会計上の数値との比較
- ・ 病気／災害の予防のための従業員 1 人当たり投資額と所属産業における当該数値の基準値との比較
- ・ 雇用者に提供される厚生および退職後の便益供与の水準
- ・ 児童労働に関する規制への準拠違反事例
- ・ 投資している会社の人権に関わる業績についての考察（人権にかかる業績を投資との比較において査定）による投資意思決定への影響

212 保証付与者は、会社の準拠状況についての開示を社会関連法規や規制において設定されている数量的規定に照らして検証し、また開示された情報を現行のライセ

ンスや公的機関および社会関連法規や規制によって課されている制約と比較するであろう。保証業務は、ここでは社会関連法規や規制への会社の準拠状況を表明するという範囲に限定されているのである。

12. 4 保証の論点

213 社会的側面については、環境的側面に比べてマネジメント・システムがあまりよく整備されていない。そのため、一般的に保証付与者は、マネジメント・システムに多大な信頼を置くことはできないであろう。

214 会社の同様の行為が、異なった地域の環境に対して異なるインパクトを与えてしまうかも知れない。このことは特定の分析的手続の価値に制約を与え、他の組織の政策や業績に対するベンチマークの価値に著しい疑念をもたらしかねない。

215 社会的業績は、しばしば実行中の政策や計画を記述する質的な指標の形態、例えば、労働基準にしたがっていることや人権が損なわれていないことを確実ならしめるといったような形態をとって表示されるであろう。指標には、特定の方針が採用されていることを開示するにすぎないものから、準拠状況についての完全な開示に至るまで、いくつかの段階が存在している。開示がより詳細になるにつれて、保証付与者は、保証を得るために次第に困難な業務に直面することになる。極端な例においては、特定のステートメントに対して保証を付与することが不可能になってしまい、意図された開示アプローチを改訂するために、経営者とのディスカッションが必要とされるかも知れない。

216 数量的社会指標の報告は、例えば、国内もしくは他の地域における平均的な生計費に対する異なる国々の賃金水準に関する情報といったように、しばしば企業内部および外部のいくつかの源泉からの情報収集を意味している。目的適合的で適時的な統計数値を入手するのは困難であろう。

217 ステークホルダーとの対話は社会的側面にとって、もっとも適合的である。実際に、例えば、特定の地域に固有の権利とか、意思決定における地域に特有の説明根拠に関する開示といったように、まったくそうした対話に依存する開示も存在するのである。社会的業績に関心を有するステークホルダーには、環境問題に鋭敏な産業で活動している多国籍企業にとって著しく重要である国際的な圧力団体も含まれる。

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

13 経済的業績

218 本節では、持続可能性報告書の経済的側面に対する保証の付与に際しての保証付与者のアプローチに関して考察する。

13.1 経済的報告

219 組織は、資源の利用および富の創出を含めて、それが活動している経済に対し多様な形で影響を及ぼしている。しかしながら、これらのインパクトは伝統的な財務会計および報告のもとでは完全には把握されておらず、また開示されていない。かくして、組織の経済的インパクトを漏れなく把握するために、追加的な測定が必要とされることになる。持続可能性報告書は、例えば、会社の移転、清算および投資といった特定の経済的結果の測定に関して長い歴史を有しているにもかかわらず、現在まで経済的な尺度をほとんど持っていなかった。

220 経済活動は持続可能な発展の環境的要素と関連しているが、その測定にあたっては、天然資源は自由に利用可能であり、いかなる価値も有していないということ仮定しており、かつ、清掃のための費用を含め、すべての経済活動は成果に対してプラスの効果をもつと仮定している。また、持続可能な発展の経済的側面は、それが会社および社会は人間の欲求を充足するために希少な資源をどのように配分するかといったことに関わるが故に、社会的な要素とも密接に関連しているのである。

221 現在のところ、これらの経済的業績を組織的に報告している会社の事例はほとんど存しない。近年の論攷は、報告書において“トリプル・ボトム・ライン”の原則を保持している最先端の会社においてさえ、利益および成長、配当および株主へのリターン、税金、競争および投資にかかる業績尺度についてはアド・ホックな固まりとしてその経済的報告を行っているのが現状であると指摘している。また、論文は、持続可能性に関する主要な論点を提示する上での失敗についても注意を喚起している。例えば、化石燃料に対する国際依存度や木材および鉱物産業による原材料の採取を通じた環境システムの破壊といった論点は、ほとんど例外なく開示されていない。

222 GRIのガイドラインは、以下のステークホルダー集団に対する経済業績指標を提示している。すなわち、

- ・顧客
- ・供給者
- ・従業員

- ・投資家／債権者
- ・政府および自治体

223 特定の会社にとって、潜在的な特定の経済的インパクトは大きなものであり、それには以下のものが含まれよう。

- ・国内総生産、国の競争力および生産性に対する産業部門の寄与
- ・国内インフラにおける投資の国内経済に対する効果
- ・活動地域の変更がもたらす経済的效果
- ・会社により改善された技術の成果が経済的發展に及ぼすインパクト
- ・外注政策の経済的帰結

224 環境に対する投資や年間の運営コストといったような財務会計システムから導出される経済的開示は、相対的に共通である（かつ業種横断的な指標であるとみなされている）。環境コストについての厳密な定義および複数の報告年度にわたるその継続性については注意が払われなければならないが故に、そのような開示は決して単純なものではない。財務会計システムもしくはそれに類するシステムから指標を得ることができない場合には、ステークホルダー集団の経済的能力に対するインパクトといったような、彼らに対する経済的效果を含める。報告および保証のためのそうした効果についての信頼しうる評価あたっては、（それが重要である場合には）技術的な困難が伴うことになる。実際、対象となる事項が潜在的にきわめて広範である場合には、ステークホルダーの識別に際して困難が存在することになる。

13. 2 マネージメント・システム

225 会社は、資源の利用および富の創出を含めて、それが活動している経済社会に対して多様な形で影響を及ぼしている。経済的業績についての指標が多様であるが故に、会社の事業活動の「経済的」側面をモニターし、コントロールするために、通常、特定のマネージメント・システムが設置される。しかしながら、多くの場合、財務報告およびこれに類するシステムがこれに関わりをもつ。例えば、会社の立地、閉鎖および投資といった特定の経済効果が見積もられ、報告される一方、伝統的な財務会計および報告によっては、ヨリ広範にわたるインパクトは十分には把握されず、また開示されない。

13. 3 実証的保証

226 第11章および第12章において、持続可能性報告書の環境および経済的側面に対

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

して適切とみられる実証性テストが示された。これらは保証付与者によって実施される手続のタイプについて十分な事例を掲げているので、本章では、それ以上さらなる事例を掲げることはしない。

13.4 保証の主題

227 持続可能性報告書の経済的側面は、少なくとも、持続可能性報告書に関する開発中の事項であり、保証付与者は、どこか他の場所で生じるかも知れない問題の一端に直面している。加えるに、経済的側面の開示に関して、当該報告と財務諸表上での開示との間の相互関係という特別の問題も存在している。

228 開発中の経済的業績に関する指標を用いた情報の多くは、誤謬や脱漏を防止するための何らかの形の内部コントロールに服していないようである。経済的データが企業外部の源泉から収集されているような場合には、保証付与者は、当該情報の完全性と信頼性を評価する必要がある。このことは、データの入手源泉についての調査および外部のマクロ・レベルの経済報告書との比較を含んでいる。組織の活動のアップ・ストリームな経済的インパクトおよびダウン・ストリームな経済的インパクトは、おそらく保証の付与にとってもっとも困難な側面であろう。ひとたび証拠記録が確定してしまえば、将来の経済的インパクトと過年度におけるそれとを現在の視点で比較することが可能となろう。予想される外部的な経済的インパクトが類似の組織によって公表される持続可能性報告書に記載される場合には、著しい不均衡の理由について考慮を払う必要がある。

229 経済的側面には、財務諸表の一部として報告される財務上の取引のインパクトが含まれるが、それに限定される訳ではない。保証付与者が財務諸表についての監査人ではない場合には、そうした数値が持続可能性報告書にどのように記載されるべきかについて適切な考慮が払われねばならない。数値を統合することは可能であるかも知れないし、それらが監査済みの財務諸表から得られたものであることを明らかにすることは可能であろう。しかしながら、持続可能性報告書と財務諸表が同時に公表されないのであれば、時間的な面での困難が生じるであろう。

230 そうした開示に対して合理的なコストで個別的な保証が付与されるべきであるとすれば、保証付与者は監査人の業務に一定程度依存しなければならないであろう。それらが他の開示と関わりをもつ程度において、財務システムの運用に対する保証についてもそうした考慮がなされるであろう。

14 保証報告書

231 保証を与える外部の保証付与者の報告書は異なった様式をとり得るし、1人もしくはそれ以上の利用者、会社の外部もしくは内部に対して作成されうる。システム上の改善に関する経営者への示唆とか、あるいは法律によって要請されている場合には、例えば、重大な環境ダメージを第三者に報告するといった、保証プロセスから生じるその他の報告といったものも存在しよう。しかしながら、この章では、持続可能性報告書の一般利用者に対する記述的報告といった報告書の形態のみについて考察する。これは、通常、それが関わる持続可能性報告書に開示されるか、あるいはそれとともに開示される。

232 一般的に、記述的な保証報告書が用いられるであろう。それには保証業務の範囲、保証業務の遂行中に実施された手続についての詳細、および結論が開示される。利用される言語は意図された利用者によって理解可能なものでなければならない。

233 保証に対する3つの異なるアプローチについて、第5章「一般的保証アプローチ」の中で説明した。社会監査人の報告者や助言的報告書は持続可能性報告書に含まれるか、あるいはそれによって参照されよう。以下の議論はこれらの報告書について詳細に取り扱うものではないけれども、全般的保証報告書とこれらの報告書の相互関係は重要であろう。

14.1 報告基準

234 持続可能性報告書に対する保証報告書の内容を取り扱ういかなる特別の基準も存在しない。保証の付与者が職業会計人であって、報告書が高水準の保証を与えることを意図する場合には、IFACの「保証業務に関する国際基準」(ISA100)が開示されるべき一連の最低限度の情報を識別する。すなわち、

- (a) **標題**：適切な標題は保証業務の性質や報告書の性格を識別するのに役立つし、また従事者と同じ倫理的要請にしたがう必要のない他の者によって公表された報告書と従事者との報告書とを区別するのに役立つ。
- (b) **宛先**：宛先は報告書が指向する集団を識別する。
- (c) **業務および対象事項についての記述**：この記述には、業務の目的・対象となる事項および（適切な場合には）それがカバーする期間が含まれる。
- (d) **責任を有する集団を識別し、従事者の責任について記述するステートメント**：これは、責任集団が対象となる事項についての責任を負うということ、および従事者の役割は対象事項についての結論を表明することにある旨を読者に知らせる。

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

- (e)報告書がある限定された目的のためのものである場合、報告書はどの集団を念頭に置いたものであって、また何の目的のために作成されたものであるかを明らかにする：従事者が報告書の配布先を勝手にコントロールすることはできないけれども、これは、報告書がどの集団のためのものであって、何の目的のために作成されているかを知らしめ、かつ報告書が特定の目的のみを指向していることを、明らかにされた者以外の読者に注意を喚起することになる。
- (f)業務を実施した際に準拠した基準：従事者が業務を実施した際に準拠した特定の基準が存在する場合には、報告書は当該特定の基準について明らかにしなければならない。特定の基準が存在しない場合には、報告書は、この基準にしたがって業務が実施された旨を述べる。報告書は業務のプロセスについての記述を含み、かつ適用された手続の性質および範囲を明らかにする。
- (g)基準の明確化：報告書は対象事項が評価され、測定された規準を明らかにし、その結果として、読者は従事者の結論の基礎を理解することができる。規準は従事者の報告書に記述されるか、あるいは責任を有する集団によって作成された主張においてそれらが設定されているか、もしくは容易にアクセスしうる源泉が存在している場合には、単純に言及されるかのいずれかである。規準の源泉および当該規準が業務の目的および対象事項の性質との関連で一般に承認されたものであるかどうかについての開示は、表明される結論を理解するに際して重要である。
- (h)限定付もしくは否定的意見を含めた従事者の結論：報告書は、規準にもとづいて評価された対象事項についての従事者の結論を読者に知らしめ、かつ意見の形式で表明された高位レベルの保証を伝達する。業務がひとつ以上の目的を有している場合には、個々の目的ごとに結論が表明される。従事者が限定付もしくは否定的結論を表明する場合には、報告書は、そのすべての理由についての明確な記述を含む。
- (i)報告書の日付：日付は、従事者がその日までに気づいた重要な事象の対象事項への影響を彼が考察してきたということを利用者に知らしめる。
- (j)事務所もしくは従事者の名前および報告書の公表場所：名前は、業務について責任を有すると考えられる事務所もしくは従事者を読者に知らしめる。

235 上述の内容は、最も高位の保証水準の付与に関わるものであるけれども、これらは、それほど保証レベルの高くない報告を行う場合にも影響を及ぼすであろう。これらの最低限の要請は、特定の業務状況に対して適合するかも知れない。特定の状況のもとでは、保証の付与者は、標準的な（短文式の）報告スタイルよりもむしろ

ろ、記述的な（あるいは長文式の）報告スタイルを用いると行った具合に、弾力的なアプローチの採用を選択するかも知れない。しかしながら、首尾一貫した表示秩序が、保証報告書の比較可能性にとっては重要なのである。

14. 2 報告実務

236 保証報告書に関しては、以下のような実務上の困難が発生するであろう。すなわち、

- ・ 持続可能性報告書のための一般に承認された報告基準の欠如は、（業務の範囲が制約されている場合には）対象事項の範囲を設定し、当該対象事項を評価する基準を明確化するのに著しい努力が必要とされよう。このことは報告書が数年度にわたる情報を開示している場合や、各年度ごとに新たなタイプの開示事項が付け加えられていくような場合には、さらに複雑となろう。GRI のガイドラインは一定の承認を得てきているが、それらはまだ発展中のものであるし、会社に特有の基準が用いられかつ開示されるべきである。
- ・ 持続可能性報告書に対する保証の付与のための特別な基準は何ら存在しないので、(ISA100が適用される場合には) 保証報告書は、保証業務がこの基準にしたがって実施された旨述べることが要請される。何らの基準も明確にされていない場合には、業務プロセスおよび適用された手続の性質ならびに範囲を記述するのはかなり困難である。
- ・ 利用者は保証付与者の資格に通じていないし、一方、これらは、保証の信頼性を高めるために設定されることが必要であろう。例えば、利用者は、職業会計人が持続可能性に関する事項について多領域にわたるチーム内の専門家を利用することを知らないかもしれない。
- ・ 報告書は、保証の付与者が会社および（開示情報を生み出すシステムに対して助言的勧告が与えられる場合などには）保証報告書の対象事項からどの程度独立であるか明らかにし、説明することが必要であろう。
- ・ 複数の保証付与者からの報告書が存在する場合には、それらの各々の責任が知らされるべきであろう。
- ・ 報告書は保証水準について明らかにすべきであるけれども、ゼロ保証と高度な保証との間の保証水準の相違を知らしめることが可能かどうか、きわめて疑わしい。
- ・ （環境パフォーマンスについては高い保証を与えるが、政策・組織およびマネ

「持続可能性報告書に対する保証の付与」についての……（伊豫田隆俊）

ージメント・システムについては低い保証しか与えないといったように）保証水準が一樣でない場合には、報告書は適切な形でその旨を開示しなければならない。持続可能性報告書に対する保証報告書の読者たちは、「完全な監査の水準以下のものである」といった言及を理解できないかも知れない。

- ・（例えば、行為規則の遵守やシステムの有効性といった）単純な開示以外の事項に対して保証が付与される場合には、それは説明を要するであろうし、別の報告書を用いる方がより明確にできるであろう。
- ・持続可能性のパフォーマンス、および報告もしくはパフォーマンスに関する進捗度についての評価が存する場合には、そのような評価は、持続可能性報告書それ自体に対する保証とは明確に区別される必要があるだろう。
- ・明瞭性と（持続可能性報告書それ自体の長さとのバランスを含めた）バランスを達成しようとすれば、必然的に長文の報告書が用いられることになるう。
- ・持続可能性報告書のサマリーおよびインターネットでの報告様式に対するコントロールが存在しないために、保証の付与者は用語法に対する影響や用いるべき抜粋・要約もしくは参照を容認するか否かを考慮しなければならない。
- ・報告書のためのもっとも適切な用語を決定するためには、ステークホルダーの見解が必要とされよう。保証報告書の中で、ステークホルダーとの対話それ自体が引用されるであろう。

237 インターネット上での報告にかかわる諸問題は、持続可能性報告書に対する保証に固有のものではない。けれども、多様な利用者からの関心が潜在的に大きくなりつつある状況のもとで、その問題は、財務諸表に関する同様の問題以上に重要にありつつある。いくつかの国の監査基準設定主体は、そうした報告のための指針を公表してきているが、IFACはまだこの種の指針を公表してはいない。インターネット上での報告に関する問題は、持続可能性報告書に対して保証を付与する報告書に固有のものではないが故に、それらはこの文書でのさらなる考察の対象とはされない。